

Este documento ha sido descargado de:
This document was downloaded from:



**Portal *de* Promoción y Difusión
Pública *del* Conocimiento
Académico y Científico**

<http://nulan.mdp.edu.ar> :: @NulanFCEyS

+info <http://nulan.mdp.edu.ar/43/>

LA EMPRESA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO*.

Un esbozo de su estudio integral.

The enterprise in the Argentine tax law.

A sketch of its integral study.

Grupo de trabajo: Tributación OCA 523/93

Director: Dr. Alfredo Le Pera

Investigadores: Ab. Julio Cesar Gallasso
Ab. Yolanda Leda Romani
CPN. Ignacio Sanmartín Sobré

RESUMEN

La investigación y análisis de la empresa en el Derecho Tributario Argentino obliga a involucrarse previamente en el Derecho en General, otras disciplinas y ciencias.

La primera parte aborda un estudio de la empresa desde sus orígenes, su significado en el derecho civil, comercial, administrativo, del trabajo, los nuevos ámbitos del derecho: a la paz, desarrollo y protección del consumidor y del medio ambiente, los derechos de cuarta generación.

Luego considera la empresa en función de las modificaciones introducidas

SUMMARY

Investigating and analysing the enterprise in the Argentine tax law makes it necessary to consider law in general, other disciplines and sciences first

In the first part, the enterprise is studied from its origins, as well as its meaning in civil law, commercial law, administrative law, labour law and the new areas of law: the consumer and the environment rights (peace rights, development rights and protection rights - the fourth generation rights).

Then, the enterprise is considered taking into account the changes that the national Constitution under went in 1994.

(*) Por decisión de los autores el presente trabajo, se publica sin la supervisión de la secretaría técnica

a la Constitución Nacional en el año 1994, por último, se mencionan la filosofía y la sociología.

La empresa en el Derecho Tributario Argentino se analiza en la segunda parte donde se resalta la utilización del vocablo "empresa" en forma equivocada, asimilándola a "explotación", "sociedad", "organización", "fondo de comercio", "compañía", entre otras.

El tratamiento del Derecho Tributario se estructura en dos ámbitos de imposición: "Nacional" y "Local", éste último abarca los tributos de la Provincia de Buenos Aires, de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y del Municipio del Partido de General Pueyrredón.

Se abordan, en el orden nacional, la Ley N° 11.683; el Impuesto a las Ganancias; los Impuestos Patrimoniales: sobre los Capitales, sobre los Activos (hoy derogados) y sobre los Bienes Personales; como asimismo, el Impuesto al Valor Agregado.

Del ámbito tributario local, trata de la Provincia de Buenos Aires el Código Fiscal y los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos.

De la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires se considera el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por último, se analiza la Ordenanza Fiscal del Municipio del Partido de General Pueyrredón.

La conclusión arribada es que la empresa no ha meritado en la República Argentina una legislación acorde a su importancia, sólo la ha definido o dado notas distintivas en determinados ámbitos y circunstancias, no siempre coincidentes entre sí.

A su vez, la doctrina no ha podido soslayar los conflictos interpretativos de sus pares extranjeros.

El Derecho Tributario, especialmente,

Finally, Philosophy and Sociology are mentioned.

The enterprise in the Argentine tax law is analysed in the second part, where the mistaking of the word "enterprise" - by making it similar to words such as "exploitation", "society", "organization", "company", "commercial funds", etc - is emphasized.

Tax law treatment is structured in two imposition areas: "national" and "local". The last one includes the taxes of the province of Buenos Aires, the taxes of the municipality of Buenos Aires and the taxes of the municipality of General Pueyrredón district.

As regards the national area, the following taxes are considered: law N° 11.683; revenue tax; patrimonial taxes: capital levy, assets tax (nowadays abolished), and personal property tax; value-added tax is also considered.

As regards the local area, the province of Buenos Aires' fiscal code as well as the gross income tax and the stamp-duty are analysed.

In reference to the municipality of Buenos Aires city, the gross income tax is considered.

Finally, the municipality of General Pueyrredón district's fiscal ordinance is analysed.

The conclusion that has been reached is that the enterprise in Argentina has not merited a legislation in harmony with its importance; it has only defined it or given distinctive notes in certain areas and circumstances that are not always coincident.

At the same time, doctrine as not been able to overcome its foreign peers' interpretation conflicts.

Tax law, in particular, is reached by this remark.

Then, it becomes necessary to

no escapa a esta crítica.

Surge, entonces, la necesidad de su regulación legal en aras de la seguridad jurídica y de investigar en a nivel mundial qué fenómeno es la empresa y a qué principios responde.

PALABRAS CLAVE

Empresa - Derecho tributario - Sujeto Tributario - Derecho Empresario

regulate it by law in order to assure juridical security, and to investigate at an international level what kind of phenomenon the enterprise is and what its principles are.

KEY WORDS

Enterprise - Tax law - Tax payer - Enterprise law.

I. PRÓLOGO

El avance tecnológico, el desarrollo de la industria, la producción y el comercio, con la expansión de la economía, factores que extienden a todo el mundo el poderío de las diversas formas en que se manifiestan, ponen de resalto la importancia que ha adquirido la empresa, como principal aglutinante de toda esa actividad desplegada.

Este universo tan variado y en ocasiones desconcertante, nos ha motivado a adentrarnos en una investigación acerca de la problemática y estudio de la empresa.

Ello se intenta por medio de la exploración de la legislación específica nacional, en los diversos ámbitos de imposición, sin perjuicio de involucrar otras ramas del derecho: civil, comercial y laboral. También hemos indagado en la doctrina y la jurisprudencia, incursionando, por otra parte, en las ciencias que se ocupan de ella.

Somos conscientes de que abordar la problemática integral de la empresa circumscripta, en su manifestación, al ámbito nacional, nos convierte en transgresores "ab initio"; por cuanto, la doctrina ineludiblemente se remite a sus

precedentes europeos. No obstante, y sin perjuicio de señalar dichas remisiones, intentamos limitarla a lo estrictamente indispensable.

Es entonces que, aunque nuestro objetivo tiene como fin último las cuestiones propias del Derecho Tributario, nos abocamos en primer término a indagar cómo ha sido concebida por el derecho y las disciplinas que lo precedieran en el tiempo.

No ha sido nuestro propósito efectuar una investigación exhaustiva acerca del planteamiento de la legislación argentina vigente y su aplicación a la empresa, sino plasmar a grandes rasgos, cómo se presenta en una primera instancia para una categorización "a priori".

Ha resultado, entonces, ineludible dedicar el primer apartado a recoger cómo ha sido conceptuada, definida, enunciada y plasmada la empresa por la doctrina, aún para negarla o refutar otros criterios interpretativos.

Un segundo momento recoge la directa aplicación de la dogmática a la normativa en los diversos campos del

conocimiento, en aquellos supuestos en que la empresa aparece expresamente mencionada, cuando se la considera implícitamente contenida o por el contrario, se ha soslayado su inclusión.

En tales supuestos, aparece el derecho civil, el derecho comercial, las sociedades en especial, las remisiones a normas laborales, la pequeña y mediana empresa, los nuevos derechos y las protecciones en la nueva Constitución Nacional, el consumidor y el hombre y el medio ambiente.

No podía obviarse una referencia a las ciencias que se han ocupado de la empresa como realidad social: la sociología, la filosofía y por último las implicancias de la revolución tecnológica, con las consecuencias de la expansión de la economía y los grandes y múltiples conjuntos empresarios multinacionales.

En un apretado y complejo resumen hemos intentado, globalizar toda la temática actual de la empresa.

Luego, para la exposición, en materia de Derecho Tributario hemos estructurado metodológicamente una primera parte, según los distintos ámbitos de imposición, conforme a nuestro sistema federativo de organización constitucional.

Desagregándose cada uno de ellos en particular; así comenzamos en el orden

nacional considerando a los sujetos en la Ley N° 11.683 y respecto del Impuesto a las Ganancias, a los Impuestos Patrimoniales y el Impuesto al Valor Agregado la temática se centró en el hecho imponible, los sujetos y ciertas peculiaridades como reorganización de sociedades y exenciones.

Con la denominación adoptada como Ámbito Local exponemos de los tributos de la Provincia de Buenos Aires: Procedimiento Fiscal, Impuesto sobre los Ingresos Brutos e Impuesto de Sellos y de la Municipalidad del Partido de General Pueyrredón: Procedimiento Fiscal, Tasas por Inspección de Seguridad e Higiene y por Habilitación de Comercios e Industrias, como representativos del mismo.

Hemos seleccionado, asimismo, de la Ciudad de Buenos Aires o también "Ciudad Autónoma de Buenos Aires", la normativa del tiempo en que constituía un municipio: Procedimiento Fiscal e Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta elección se basa en considerarla una exteriorización de derecho local, por una parte y por la otra, la relevancia económica que tiene, como jurisdicción en el contexto nacional.

Va de suyo que la normativa ha sido complementada con el aporte de la doctrina especializada y aquella jurisprudencia específicamente vinculada.

II. EL TRATAMIENTO DE LA EMPRESA EN LA DOGMÁTICA, EL DERECHO Y LAS CIENCIAS

II. 1. EL CONCEPTO DE EMPRESA

II.1.1. INTRODUCCIÓN.

La captación de un concepto de empresa, omnicomprensivo de sus componentes, que permita aprehender las notas comunes y diversas del abanico de actividades y formas en que la dimensión humana se exterioriza, parece a simple vista una meta imposible de lograr. Afirma Sergio Le Pera que *“todo intento de describir o definir en sí misma a la empresa es una tarea condenada de antemano al fracaso, porque no hay tal noción absoluta por captar”* (Ferro, pág.24).

En este mismo sentido, a Manuel Álvarez Tröngle le llama poderosamente la atención no sólo que no exista un concepto unívoco y totalizador de la palabra *“empresa”*, sino también acerca de la discusión doctrinaria entre prestigiosos autores a este respecto (pág.1019/20).

Por tanto, si partimos de la premisa de que no existe un concepto unitario de empresa y que del estudio de diversos cuerpos normativos, la dogmática ha concluido por considerar que aparecen distintas concepciones de la empresa, sea como acto, actividad, objeto o sujeto, estudiaremos cómo se expone el fenómeno de la empresa, intentando establecer si es posible hallar líneas confluentes, por lo menos, para una descripción globalizadora

II. 1.2. ANTECEDENTES

Fija la doctrina el antecedente remoto e inmediato de la empresa comercial, tal como es concebida en la actualidad, en el artesano y el comerciante. En verdad, se

trata de formas puras, el primero como manufacturero y el segundo como intermediario, que lucra con la enajenación.

Formas que evolucionaron en el tiempo, pero lo que resulta auténticamente trascendente y transforma esta realidad, es la actitud del artesano o del comerciante y aún la realizada de consuno, cuando a su actividad se le añaden componentes como: personas que trabajan para ellos, inversión de capital, con su conducción y coordinación. Es entonces y con el sentido histórico que le asigna la ciencia económica, que nace la empresa como tal (Ferro, pág.17).

Luego, debido a que el Código de Comercio Italiano de 1942 tomó a la empresa como centro de su sistema, se modifican radicalmente las orientaciones, sobre su estudio y toda vez que, a más de una regulación innovadora, no le otorga relevancia jurídica a la empresa, sino que, los efectos jurídicos se centraron en el empresario y la hacienda (Fernández y Gómez Leo, Pág.839)

II.1.3. LOS CONCEPTOS DE EMPRESA.

En el comienzo interrogarnos por ¿qué es empresa? nos lleva al Diccionario de la Lengua Española, de cuyas varias acepciones, rescatamos la *“Entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción, y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios generalmente con fines lucrativos y con la consiguiente*

responsabilidad" (Vigésima Primera Edición, Espasa Calpe, Madrid. 1995. Pág. 814); éste es tal vez el concepto clásico.

A este respecto Joaquín Garrigues afirma, que el Diccionario de la Academia (sólo tomamos una acepción) contiene una definición muy amplia, llegando hasta el sentido económico, que es el que le interesa y que expone, como una aportación de factores económicos, capital y trabajo, con el propósito de obtener una ganancia ilimitada y también un riesgo ilimitado. Esos factores son organizados por alguien; por ello la empresa es un círculo de actividades organizado por una persona que se llama empresario, el cual ordena esos elementos hacia un fin lucrativo, empleando el trabajo propio y ajeno (Ferro, Pág. 67).

Un primer intento para definir a la empresa, se dice que, corresponde a Wieland para quien la empresa es la aportación de fuerzas económicas -capital y trabajo- para la obtención de una ganancia ilimitada (Verón pág.15).

No obstante, también se lo señala a Pisko, quien trata a la empresa como un conjunto de bienes diversos que actúa como soporte de la actividad del empresario, sin relacionar el dato de la realidad con el fundamento del derecho mercantil. Asimismo, a Endemann quien individualiza a la empresa, no sólo como un conjunto de cosas y elementos diversos, sino también como una organización que actúa en la vida económica superando jurídicamente al empresario (Verón, pág.14).

II. 1.3.1. LA EMPRESA. ACTO DE COMERCIO.

La categorización de la empresa como acto de comercio, problemática derivada del Código de Comercio Francés, ha sido claramente expuesta por R. Manara que sostiene que, una empresa no es más

que un conjunto más o menos vasto de determinados actos jurídicos efectuados gracias a una peculiar organización de las fuerzas capaces de producirlos. A cada conjunto de actos y considerado el modo de su producción, el legislador les ha reconocido el carácter comercial, carácter que se comunica del conjunto a cada uno de los actos que lo componen y que constituye el objeto de la empresa, los cuales son, por eso, actos de comercio; no porque sean miembros de un ejercicio profesional del comercio, sino porque son parte integrante de un todo comercial reconocido (Ferro, págs.32 y 33).

Este supuesto ha sido trasladado a nuestro Código de Comercio, que en su art. 8º, ítem 5º declara actos de comercio: "*Las empresas de fábricas, comisiones, mandatos comerciales, depósitos o transportes de mercaderías o personas por agua o por tierra*". Aquí es una asignatura pendiente determinar si la ley establece, que la empresa es un acto de comercio o lo son aquellos en que la empresa intervenga.

Compartiendo el criterio de Sergio Le Pera, Manuel Álvarez Trönghe señala que esta concepción no es clara, no define a la empresa y sólo la considera en forma indirecta, cuando ella es una fuente de actos de comercio pero no un acto en sí mismo (Álvarez Trönghe, pág. 1023).

II.1.3.2. LA EMPRESA COMO COMERCIANTE.

Tiene su origen en el Código de Comercio Francés, que pretendía favorecer el desarrollo económico con privilegios a los comerciantes, que son quienes realizan actos de comercio y hacen de ello su profesión habitual.

De allí que se diga que la empresa es una categoría especial de comerciante, sin confundirse la noción de empresa y

empresario, que es también el comerciante, sino que ambos tienen sus roles diferenciados en el amplio espectro de la figura de comerciantes (Álvarez Trönga, pág. 1024).

II.1.3.3. LA EMPRESA, SUJETO DE DERECHO.

La empresa nace como una superación de la figura del empresario, porque el hombre se agrupa, obtiene capital, contrata trabajo ajeno y cuando comienza a realizar su actividad se percata de que esta actividad la desarrolla un ente ajeno: la empresa, como institución diferenciada. Se debe al italiano Lorenzo Missa la mejor exposición al respecto, al decir: *"La empresa comercial no sólo es una actividad organizada, es una entidad, una entidad jurídica que existe como tal en el mundo del derecho, con su nombre propio con su derecho de afirmación y defensa para el crédito y para la concurrencia, con la combinación de bienes y de las personas que la componen. En resumen una potencia económica origina una persona jurídica, un organismo, y esto es la empresa que, personificada o no, compacta o dividida, es cosa bien reconocida."* (citado por Álvarez Trönga, pág. 1025).

Manuel Álvarez Trönga no participa del criterio de la institución porque sostiene, que desde el punto de vista jurídico institución no significa nada, en tanto que las consecuencias son más políticas que del derecho y partiendo de las teorías de diversos autores afirma que la *"idea de persona jurídica"* es un recurso artificial para responsabilizar al sujeto *"por un haz de deberes y facultades jurídicas"*. Por lo tanto, en definitiva la empresa *"es un concepto prejurídico que surge del derecho de asociación, al que el derecho debe considerar como tal y al tomar contacto con*

sus fundadores o terceros, es capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones. Aquí ha nacido un sujeto de derecho" (págs. 1026/1027).

Por su parte Ignacio Casas, aclara su definición de empresa diciendo que es un ente con vida propia porque puede vivir separado de sus creadores o propietarios, a los que puede sobrevivir o desaparecer antes que ellos (pág. 13).

II.1.3.4. EMPRESA. HACIENDA. SOCIEDAD. EMPRESARIO.

Cuando se trata de clarificar los términos en su exacto contenido, los autores comienzan por realizar las distinciones entre empresa, por una parte, hacienda, sociedad y empresario por otra, no coincidiendo, en ocasiones, en su interpretación.

Sociedad y empresa. La sociedad es una estructura, un marco jurídico que fija pautas internas y externas, siendo estas últimas las que determinan el ámbito de la actividad permitida al ente, en razón de su objeto. Cuando este ente se pone en funcionamiento y se comienzan a ejecutar las normas establecidas en su estructura, cuando actúa y busca cumplir su objeto estamos en presencia de la empresa. Así conforme a Héctor R. Ferro, la sociedad puede conceptuarse como una estructura estática y la empresa es actividad dinámica (págs. 101/102).

Para Israel Chalupowicz, la evolución de la actividad comercial ha permitido captar en su exacta dimensión la diferencia entre sociedad, dueño y empresa. La titularidad de una explotación es indiferente a ella en sí misma. La combinación de factores productivos, el marco legal, los derechos y obligaciones vinculados a la empresa, el aporte de medios humanos, constituyen la empresa. Por ello, la repetida

expresión de la “defensa de la fuente de trabajo” en realidad protege a la explotación misma más que al ente jurídico titular de ella (pág. 21).

Considerada, entonces, la distinción entre empresa (aspecto dinámico) y sociedad (marco jurídico-técnico), pueden en los hechos darse diversas situaciones que remarcan lo afirmado. Una empresa puede desaparecer totalmente, pero su marco jurídico legal prosigue subsistiendo. La empresa puede desmembrarse parcialmente, seguir económicamente subsistente, pero con otra estructura organizativa y ello significar la disolución parcial o total de la sociedad (Chalupowicz, pág. 279).

Empresario. Empresario según Uria es la persona capaz de desplegar la actividad económica organizada que hoy exige la intervención en el tráfico mercantil; es la persona física o jurídica que por sí o por medio de terceros realiza en nombre propio una actividad constitutiva de empresa, asumiendo la titularidad de las obligaciones y derechos emergentes. Este concepto puede ser ampliado en el sentido de que no se limita al mero aspecto de dueño, también es indiferente el carácter de “socio” para tipificar al empresario, puesto que el marco legal se ajustará a la figura aplicada, pero es de la esencia del empresario poner en juego toda su capacidad, mediante la armonización de los recursos disponibles en miras a lograr su objetivo (Chalupowicz, pág. 21).

El empresario -individual o colectivo- es el sujeto de la moderna actividad económica organizada en empresa, por tanto, se caracteriza en la actualidad como la persona dueña de una organización económica, que dirige y emplea responsable y profesionalmente, para lucrar con la producción y cambio de bienes y/o servicios (Varangot, pág. 901)

Hacienda y empresa. A fines del siglo XIX comienza un nuevo enfoque de la empresa desde tres aspectos, como acto de comercio, como cosa o bien sujeto de derecho y como entidad que debe ser protegida ante la competencia desleal. Ello permitió el nacimiento de la posterior concepción dogmática, que considera a la empresa como un fenómeno global, omnicomprendiva de los elementos físicos o patrimoniales, los componentes inmateriales de contenido patrimonial y las relaciones jurídicas que se entablaron entre los diversos sujetos que realizan su actividad personal dentro y en torno de ella.

Los iniciadores diferenciaron a la empresa de la hacienda o establecimiento mercantil, caracterizando a esta última como un elemento netamente patrimonial y concreto, en tanto conjunto de bienes que utiliza el sujeto -persona física o jurídica- para el desarrollo de su actividad comercial y a la empresa, como un elemento netamente abstracto. Mossa y Carnelutti entienden que la empresa es el aspecto dinámico de una realidad socio-económica y la hacienda su aspecto estático. Por su parte, Valeri distingue a la empresa como actividad organizada, mientras que la hacienda es el conjunto de bienes organizados para el ejercicio de la empresa, es decir que la hacienda es el “medio” y la empresa el “fin” (citados por Fernández y Gómez Leo, págs. 840/841). A modo de síntesis, la hacienda mercantil no se opone a la empresa desde el punto de vista económico, sino que es la empresa considerada de diverso ángulo.

II.1.3.5. LA SUBJETIVIDAD DE LA EMPRESA.

No obstante el rechazo de la teoría subjetivista, la “despersonalización de la empresa”, con la posibilidad de diferenciar

al empresario de su empresa, como una especie de fungibilidad de este frente a la perdurabilidad de ella, que lo relega a un segundo plano, ha dejado sus huellas a través de tres cuestiones que son, el patrimonio de afectación o patrimonio separado, que desplaza hacia él la cuestión de la persona; un segundo momento es el interés de la empresa, que se pretende subordinar el interés del empresario al primero, hasta considerarlos en ocasiones opuestos, aunque sin advertir que puede llegar a conclusiones disvaliosas, al personalizar a la empresa o atribuirle intereses propios y que la conservación de ella es una regla necesaria.

Por último, ocurre el intento de interpenetración, que llega hasta la confusión entre sociedades, más especialmente las anónimas y la empresa, olvidando que no es posible su identificación, no obstante sus estrechas vinculaciones. Si esto así fuera, se negaría la empresa de un empresario individual, lo que sería inadmisibile. Deben tenerse presente, las varias situaciones que puedan ocurrir, en su diferenciación, como por ejemplo, la empresa puede ser preexistente a la sociedad, cuando un empresario individual la aporta a ella. Asimismo, la empresa puede sobrevivir a la sociedad empresaria, cuando en la liquidación ordinaria de una sociedad se enajena su empresa o en el régimen de la continuidad empresaria (Anaya, pág. 104 y sgtes.)

II.2.LA EMPRESA SEGÚN ES CONCEBIDA POR EL DERECHO.

Raúl Etcheverry, enrolado junto con otros autores nacionales en la teoría que niega a la empresa como realidad legal, aclara que la empresa por abarcar muchas situaciones jurídicas o no, termina por no prestar ninguna utilidad para su posible

adaptación por el ordenamiento, la jurisprudencia o la doctrina y concluye que no es posible conceptualarla jurídicamente, ni siquiera la empresa económica y tiene serias dudas acerca de una posible estructuración en un adecuado plexo normativo, a más del escollo que sería la adaptación del concepto de empresario (pág. 388).

Frente a esta postura, Héctor R. Ferro está persuadido de que la empresa comercial constituye ya una categoría jurídica, no obstante, su regulación limitada a ciertos efectos. Que, como objeto del conocimiento jurídico, es un complejo de bienes materiales e inmateriales, cuyo substrato físico, está dado por un establecimiento mercantil o un conjunto de ellos, humanamente integrados, con fines individualmente lucrativos, socialmente de seguridad en la acepción legal de la palabra y comunitariamente posible, en lo que políticamente puede representar (págs. 69/70).

Resumiendo una parte de la doctrina. Raymundo Fernández y Osvaldo Gómez Leo exponen que hay una coincidencia generalizada en considerar a la empresa como objeto del derecho, aún con las teorías que se acercan a la noción de la personalidad de la empresa o hacienda, como aquellas de las universalidades y patrimonios de afectación, excluyendo concebirla como un sujeto de derecho, carácter atribuido al empresario, persona física o jurídica, dueño de la empresa o hacienda, con derecho a crearla, organizarla, dirigirla y en fin hacer de ella según su voluntad (pág.843).

No obstante, la figura de la empresa considerada en sí misma escindida de sus componentes, se presenta como una concreción en el mercado económico, puesto que *"Quien contrata con una empresa que, lo hace -sí es que esto le*

interesa- basándose en el prestigio que ella tiene en el mercado, en el nombre comercial o en la marca de fábrica, resultándole indiferente quién o quienes son las personas físicas encargadas de trabajar para producir el bien o servicio por cuenta de la empresa, pues es el empresario quien asume la responsabilidad pertinente" (Farina, pág. 17).

Una reflexión nos merece lo antedicho, en punto a que, por el contrario, la figura de la empresa como ente autónomo está presente en quienes han hecho posible el desarrollo de la Teoría de la Empresa Mercantil, que dentro de nuestro desarrollo hemos esbozado sin mencionar y cuyo precursor es Mossa.

Esta corriente de pensamiento ha sido receptada en nuestro país y ha meritulado en expresión de Saúl Argeri, que la temática acerca de la noción moderna de empresa, en cuanto ella aporta como organización y coordinación de factores de la producción, utilidad a terceros y por ende asume su quehacer relevancia social, se ubique la cuestión en plano diferente al tradicional (Varangot, Pág.910).

Por su parte, afirma Carlos J. Zavala Rodríguez que, puede darse un concepto jurídico de empresa diverso del concepto económico; así puede alcanzarse una noción unitaria postulando un concepto que sea válido y aplicable para todas las disciplinas jurídicas referidas a la empresa. La empresa se escinde en aspectos y regímenes parciales pero ello no obstante, se advierte una orientación hacia la unidad, que muestra a este "mecanismo" económico y jurídico nacido de la tecnología, como un organismo con caracteres nuevos, precisos e inconfundibles, que permiten sin error concretar un ámbito legal (págs.455/456).

II. 2.1. LA EMPRESA Y SU RECEPCION EN EL DERECHO CIVIL.

Identificada la empresa como actividad, frente a las categorías del derecho civil, se presenta para la dogmática tradicional con una fisonomía desconcertante, por cuanto no se la ubica como negocio jurídico, no se confunde con los actos, aunque podría subsumirse entre los hechos. De la serie coordinada de actos que supone la actividad, que si bien emergen en función del sujeto que las realiza, inciden a su vez sobre el mismo, sobre las formas, sobre ciertas valoraciones o determinaciones y aún en operaciones o negocios que también se insertan en la actividad. Así, surge la actividad con pretensión de ingresar entre las categorías jurídicas, en función de perfiles y aspectos del obrar, que no se corresponden con las categorías tradicionales. No obstante lo señalado, la preeminencia de la actividad sobre los actos se dibuja en nuestro derecho positivo, a través de los artículos 6º y 7º del Código de Comercio, de las reglas concernientes al comerciante (Anaya, págs. 126/127).

La Responsabilidad Civil de la Empresa. A tenor de los artículos 36 y 43 del Código Civil las personas jurídicas son civilmente responsables en materia contractual y extracontractual en los amplios términos del artículo 1113, se le puede adjudicar responsabilidad civil indirecta. También la doctrina sostiene respecto de los hechos ilícitos, acerca de la responsabilidad de quién por su culpa ha causado un daño o la responsabilidad objetiva con fundamento en el riesgo creado, por aplicación del artículo último citado y el artículo 1109, del Código Civil. Y así concluye Roberto Vázquez Ferreyra sosteniendo, que la empresa moderna, siendo un sujeto de derecho, se halla

comprendida en este régimen (pág.209 y 211).

II.2.2. LA EMPRESA EN EL DERECHO COMERCIAL.

Hernán H.A.Racciatti y Alberto A. Romano encaran el tema de la empresa, el objeto social y sus representantes legales, comenzando por afirmar que la sociedad comercial como ente ideal -en el que subyace el concepto de empresa- se expresa a través de sus órganos sociales, y desarrollan su contenido nada más que con una referencia puntual a la empresa, por cuanto es como si supuestamente sociedad y empresa fuesen la misma cosa.(pág. 107).

A este respecto, Daniel Roque Vitolo sostiene que nuestro régimen jurídico no ha reconocido a la empresa como un nuevo sujeto de derecho, ello incluye a la normativa mercantil y que muy por el contrario las referencias existentes la relacionan con un *"sistema organizativo, del que dispone el empresario o comerciante"* para utilizar los variados componentes de que se sirve en el ejercicio de su actividad. La explicación de ello, está dada, por cuanto la empresa es una institución de naturaleza económica y como tal parecería difícil ser captada por el derecho, contradecir o contrariar las disposiciones en relación a conceptos tan precisos como sujeto de derecho y patrimonio(pág.269/270).

A pesar de la falta de una remisión concreta y definida acerca de la empresa, la Ley de Sociedades Nº 19.550 y su más reciente reforma la Ley Nº 22.903, Atilio V.Sánchez Riciardi sostiene, a base del informe de la Comisión Redactora de esta última ley, que el artículo 1º de la Ley Nº 19.550 expresa la vinculación existente entre sociedad y empresa comercial, en cuanto *"es la empresa en sentido económico*

lo que constituye el objeto genérico y abstracto de toda sociedad mercantil, que se presenta entonces como el recurso técnico de toda organización pluri personal que persiga la producción de bienes o servicios" (pág.13).

II.2.3. LA REGULACIÓN DE LOS FONDOS DE COMERCIO.

En la normativa acerca de la transferencia de fondos de comercio, Ley Nº 11.867, si bien no recoge un concepto de la misma, en el artículo 1º, se señalan los elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio: las instalaciones, existencia de mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial, industrial o artística.

De esta enunciación colige Daniel Roque Vitolo, que el fondo de comercio es el conjunto de bienes afectados a la actividad que desarrolla un empresario y establece la diferencia entre ese conjunto de bienes y de derechos denominado fondo de comercio, que constituye la faz estática de la empresa mercantil, mientras que la empresa descripta como la actividad y la organización, constituye la faz dinámica, o sea la primera faz, pero bienes y derechos organizados en su funcionamiento y utilización, con el objeto de producir, comercializar o intercambiar bienes o servicios para el mercado (págs.286/87).

II. 2.4. LA PEQUEÑA Y LA MEDIANA EMPRESA.

Argentina se ha caracterizado por el predominio de la empresa familiar y las

sociedades de familia, aunque en la actualidad corren el riesgo de desaparecer ante la llamada economía global, por un problema fundamental de competitividad, sino no se logra un cambio de estrategias.

Se estima que las pymes en nuestro país ocupan el 65% de la mano de obra empleada y que generan alrededor del 45% del producto bruto interno, a lo que se agrega, que conforme al censo de 1994, su número asciende a 1.500.000 (Verón pág.36).

En el decir de Ignacio Casas las empresas medianas y medianas- grandes son por su cantidad, número de empleos que proveen y productos y servicios que vuelcan a la actividad económica, las que más pueden contribuir al progreso nacional (Pág. 229).

Las pequeñas y medianas empresas han sido receptadas por la normativa de la Ley N° 24.467 (15/03/95) que promueve su crecimiento y desarrollo, que no las define delegando su conceptualización, en el artículo 2° , en la autoridad de aplicación, quién deberá tener en cuenta las peculiaridades de cada región del país y los diversos sectores de la economía.

Asimismo, por el artículo 19 estimula la formación de grupos con actividades orientadas, cuando establece que la autoridad de aplicación promoverá la formación de consorcios de empresas PYMES, en especial los encaminados a la exportación, con el propósito de dirigirlos hacia el aprovechamiento de las ventajas de localización adecuada, economías de escala, masa crítica de oferta, etc.

No obstante ello, en el artículo 83, a los fines del contrato de trabajo y las relaciones laborales, califica de pequeña empresa, a aquella que: a) Su plantel no supere los cuarenta (40) trabajadores y b) tengan una facturación anual inferior a la cantidad que, para cada actividad o sector

fije la Comisión Especial de Seguimiento.

II.2.5. CODIFICACIÓN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

El Instituto Nacional de Estadísticas y Censos en el Manual de Normas de Codificación de actividades económicas - Disposición INDEC N° 024/91" N° 3 "Normas", en su PARTE 3 INTRODUCCIÓN A LA TERCERA REVISIÓN DE LA CIUI, contiene una definición de empresa como *"Una unidad institucional o la combinación más pequeña de unidades institucionales que abarca y controla, directa o indirectamente, todas las funciones necesarias para realizar sus actividades de producción."* Este presupuesto nace de la necesidad de establecer unidades de observación que permitan describir el comportamiento financiero y de la producción de la economía en su conjunto.

La separación entre empresa y titular es una vez más adoptada, por cuanto a continuación condiciona a la empresa a que dependa de una sola entidad propietaria o de control.

Y seguidamente incurre en la tradicional confusión cuando da como definición de establecimiento: *Empresa o una parte de una empresa que, de manera independiente, se dedica exclusiva o predominantemente a un tipo de actividad económica en un emplazamiento o desde un emplazamiento o dentro de una zona geográfica,...*

II. 2.6. EL DERECHO DEL TRABAJO Y LA EMPRESA.

La Ley N° 20.744 y sus modificatorias en el artículo 5° entiende "... como 'empresa' la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección

para el logro de fines económicos o benéficos."

Por lo tanto, no la ha definido propiamente, sino que expone un concepto elemental, del que resulta claro que el objeto no sólo puede ser comercial, sino también benéfico. De ello surge que se trata de una organización constituida por diversos factores, materiales, humanos y técnicos, con un objetivo preciso que puede prever diversos ámbitos. Aunque todavía no existe un concepto uniforme de empresa, la función social de la misma va tomando una proyección mayor en procura del bien común y de fines sociales, acorde a las nuevas corrientes filosófico-políticas (Prado, págs. 57/58).

El mismo artículo ya citado ha caracterizado al empresario, a los fines de su aplicación como "... quien dirige la empresa por sí o por medio de otras personas, y con el cual se relaciona jerárquicamente, los trabajadores, cualquiera sea la participación que las leyes le asignen a éste en la gestión y dirección de la 'empresa'".

Asimismo, el artículo 6º se ocupa en diferenciar los términos "establecimiento", "explotación" y "empresa", en tanto el primero es la unidad técnica o de ejecución para cumplimentar los objetivos de la empresa, que puede estar constituida por una o más explotaciones.

En un aspecto muy parcializado, a su vez, el Decreto Reglamentario Nº 342/92, de la Ley Nº 24.013, denominada "ley de empleo" en su artículo 2º caracteriza a la empresa de servicios eventuales, como la persona jurídica que tenga por objeto exclusivo, poner a disposición de los usuarios, personal industrial, administrativo, técnico o profesional, para cumplir en forma temporaria servicios extraordinario determinados de antemano o exigencias extraordinarias y transitorias de la empresa,

explotación o establecimiento, toda vez que no pueda preverse un plazo cierto para la finalización del contrato.

II. 2.7. LA EMPRESA PUBLICA

Sin desconocer que el proceso de privatización iniciado por el Gobierno Nacional ha modificado substancialmente el panorama actual de las empresas del estado, en sus diversas composiciones, que se produce a partir de la Ley de Reforma Administrativa del Estado Nº 23.696, con la reestructuración y reconversión de las empresas públicas, acompañada por la Ley Nº 23.697 y Decreto Nº 2476/90, lo cual se completó con el régimen de desregulación económica, Decreto Nº 2284/91, de necesidad y urgencia del Poder Ejecutivo Nacional, haremos una breve referencia a su sistema legal.

El Estado para desarrollar la actividad mercantil ha utilizado diversas formas legales que podemos sintetizar como :

a) Empresas del Estado, leyes Nos. 13.653, 14.380 y 15.023, que poseen personalidad jurídica propia, con patrimonio estatal, sujetas al contralor del Estado, no pueden ser declaradas en quiebra, se regulan por el derecho administrativo y realizan actividades, industriales, comerciales o prestan tales servicios.

b) Sociedades de Economía Mixta, decreto 15.349/46, ratificado por ley 12.962, se aplican, salvo excepción, las normas del Código de Comercio y la Ley de Sociedades. Están constituidas por capital del Estado Nacional, Provincial y/o Municipal o entidades autárquicas y capitales privados para la explotación de empresas cuyo objetivo sea la satisfacción de necesidades de orden colectivo, el fomento o el desarrollo de actividades económicas.

c) Sociedades del Estado: Reguladas

por la ley 20.705, realizan actividades industriales, comerciales y la explotación de servicios públicos, por parte del Estado Nacional, Provincial, Municipal y organismos expresamente autorizados, con exclusión de capitales privados. Se rigen en su constitución y funcionamiento por la Ley de Sociedades, salvo incompatibilidades con el régimen de su creación. d) Sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria. Comprendidas en los artículos 308 a 314 de la ley 19.550. EL Estado Nacional, las Provincias, los Municipios, organismos autorizados y sociedades anónimas sujetas a este régimen representen por lo menos el 51% del capital social, de modo tal de prevalecer en las asambleas ordinarias y extraordinarias. No pueden ser declaradas en quiebra.

Vayamos, entonces, a precisar que estamos en presencia de una empresa pública, cuando se trate de una empresa que al igual que las comerciales produce bienes y servicios para su venta, a un precio que debe cubrir aproximadamente su costo directo pero que son propiedad del Estado o están ubicadas bajo su control (Vítolo, pág. 346). Así también José R. Dromi califica a la empresa pública como "toda empresa en sentido económico (organización de medios materiales y personales para realizar determinada explotación económica) que se encuentra en el sector público (no solamente estatal) de la economía" (pág. 847).

La empresa pública como fenómeno de la participación del estado en la economía, sin perder de vista su condición de empresa, debe justificar su existencia en la producción de bienes y servicios vitales que le otorguen factibilidad social, pero que también la sustraigan de los vaivenes políticos de turno. Así surge como un instrumento técnico de la Administración

con un fin económico de desarrollo específico, y no, como un aparato político del órgano político del Estado (Krause, págs.885/886).

Para Consuelo Sarria no existe unanimidad en el contenido de las expresiones "empresa pública" y "empresa del Estado", hay tratadistas que las utilizan indistintamente, pero hay quienes entienden que la empresa pública es el género y la empresa del Estado la especie, siendo ésta una entidad descentralizada que realiza actividades de naturaleza industrial y comercial, conforme a la normativa del derecho público y de derecho privado (pág.818).

Aunque centrado desde la perspectiva del Derecho Agrario resulta interesante y aún llamativa la definición que efectúa Claudio Daniel Rossi, en tanto advierte sobre las imprevisibles consecuencias de la incorporación de la idea de empresa al plano legal. Su rechazo lo funda en lo que considera un enfoque erróneo, que parte del mundo actual, de proyectos gigantescos, de trabajo variado y terribles contradicciones humanas, donde la empresa ha pasado a ser un símbolo del modernismo, de superación tecnológica y eficiencia presunta y con esta ilusión la idea de organización parece adquirir dimensión subjetiva poderosa y suficiente.

Por el contrario, afirma que las empresas no son entes individualizables, podrán sí, servir a uno o varios sujetos, asociados entre sí o no, con carácter de persona jurídica y finaliza por sugerir una revisión del criterio que aspira llevar la noción de empresa al plano legal, con una propuesta final "una empresa al servicio del hombre, y no un hombre al servicio de una

empresa" (págs.133/141).

II.2.8.LA CONSTITUCIÓN Y LOS NUEVOS DERECHOS.

La Defensa del Consumidor y el Medio Ambiente.

La reforma introducida en la Constitución Nacional en el año 1994, plantea dos cuestiones muy importantes, que si bien cuentan con legislación, no se evidenciaba una preocupación en efectuar un auténtico contralor, como son la cuestión ambiental artículo 41, la defensa del consumidor artículo 42 y el artículo 43, por último, que norma la garantía para la defensa de esos derechos.

Para ello y no obstante la normativa ya existente, establece una competencia concurrente del Gobierno Nacional y las Provincias, dándole al primero la facultad de dictar normas con precisiones mínimas de protección y dejando a las Provincias crear las complementarias. Recordamos la normativa producida, como por ejemplo en la Provincia de Buenos Aires el decreto-ley 8912, decreto-ley 1549/87, ley 10.128 y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el Código de Planificación Urbana.

El deterioro del medio ambiente a nivel mundial y los problemas jurídicos que plantea, son complejos y variados, desde la prevención del daño, la fijación de cuotas de contaminación, la indemnización, el seguro. Los costos que implican una actividad potencialmente contaminante, la competitividad de los bienes en el mercado económico y conciliar los principios constitucionales, de los denominados "derechos de cuarta generación", o sea, la tutela para no comprometer las necesidades de las futuras generaciones y recomponer el medio ambiente (Vázquez Ferreyra, pág. 212 a 215.)

La protección al consumidor y

usuarios, con el nuevo texto constitucional obliga a replantear la legislación vigente, con un nuevo enfoque de favorecerlos, para cumplir sus postulados el derecho de todos los habitantes a gozar de un ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano.

Es indudable que entonces se impone para la empresa y el empresario asumir las obligaciones que le imponen creciente evolución de la tecnología y la adecuación frente a la normativa protectora del futuro de la humanidad.

II.2. 9. PROYECTOS DE REFORMAS A LA LEGISLACIÓN VIGENTE.

La necesidad de una reforma integral del derecho civil y del derecho comercial se impone como un imperativo categórico por la globalización de la economía y la durísima competencia de y en los mercados internacionales. Ello ha dado origen a proyectos diversos a nivel nacional, de los que interesa rescatar algunas reflexiones de Alberto Víctor Verón, en cuanto considera que la unificación del derecho civil y comercial debe llevar necesariamente al redescubrimiento de un Derecho Económico, cuyo protagonista principal es el derecho de la empresa, como un pivote del derecho positivo para la regulación de la actividad económica privada.

Este derecho de la empresa lo concibe como la resultante de un profundo estudio sobre los principios más flexibles que los civiles productos de la universalidad, buena fe, equidad, dinámica propia del mundo de los negocios con formas sencillas de instrumentación, apartadas de las solemnidades de los contratos civiles (págs.176/177).

No podemos concluir este aspecto tan controvertido de la empresa sin referirnos al Segundo Congreso Nacional de Derecho

Comercial de Rosario, agosto de 1969, allí la Comisión N° 1 de Empresa formuló las siguientes ponencias:

"1º) Sin perjuicio de destacar la principal función del empresario, debe concluirse que la empresa comercial, en su importancia y estructura actual, requiere una organización económica, técnica y jurídica que la habilite para alcanzar la producción de bienes y servicios que exige el mundo económico y la función social de la misma".

"2º) Esa organización debe alcanzar un perfeccionamiento adecuado para permitir el desarrollo de la empresa, no desaloja al empresario de su primordial y tradicional rol".

"Dentro de esas características el derecho comercial debe legislar la empresa contemplando sus aspectos jurídicos, económicos y su orientación social".

"3º) Se considera absolutamente necesario dictar normas que regulen el estatuto profesional del empresario".

II. 3. LA PRESENCIA DE LA EMPRESA EN LA FILOSOFÍA.

Es esencial para el dialogo entre Derecho y Economía la comprensión iusfilosófica de la empresa.

El entendimiento profundo de la empresa debe aprehender la integración de sus componentes. Vale decir: el empresario, no es necesariamente el capitalista; la empresa asume el lucro, pero no se identifica con él; no siempre el beneficiado es el empresario y puede no serlo, quien se impone por el dominio del mercado.

Miguel A. Ciuro Caldani afirma que "La empresa significa un fuerte intento de que la finalidad objetiva de los acontecimientos se adapte a la finalidad subjetiva empresarial y de que la posibilidad dé lugar a la realidad pretendida." A más

de la utilidad y la eficiencia la empresa debe realizar la justicia como categoría "pantónoma", es decir para su realización debe abarcar todas las adjudicaciones, pasadas, presentes y futuras (pág.23 y sgte.).

II.4. CONCEPCIÓN SOCIOLÓGICA DE LA EMPRESA.

A partir de René Hugo Nier, quien sostuvo que la empresa es también una célula social, ingresó dentro de la problemática de la sociología. Por ello, merece una mención especial la preocupación de la Iglesia Católica, desde la temática denominada Doctrina Social de la Iglesia, reclamando la modificación de las relaciones entre el capital y el trabajo, componentes esenciales de la empresa, trascendiendo el mero campo económico y humanizando la relación, en miras en la instancia última a la superación y bienestar del hombre, es la aspiración alfa y omega de la propia existencia de la humanidad.

La modificación constante de las condiciones sociales, su complejidad, producto insoslayable de la evolución y rapidez del desarrollo tecnológico han producido un nuevo enfoque de la empresa, que de considerarla un sistema cerrado ha pasado a ser considerada un sistema abierto, que interactúa constantemente en el contexto, del que recibe insumos y al que provee productos o servicios. Así es captada como un subsistema social que funciona dentro de un sistema social más amplio.

Un examen profundo de la posible interacción del subsistema y su influencia en el sistema global, hace surgir la relación entre poder y responsabilidad social. A este respecto Davis y Blomström sostienen que, el poder que ejerce la empresa es funcional; lo que significa que, el poder que la sociedad

da a la empresa es el necesario para que ejecute las funciones que de ella espera. "Es un poder para hacer algo, más que un poder sobre algo o alguien". En esta línea

de pensamiento, las responsabilidades sociales de los empresarios dependen de la cantidad de poder social que obstentan (Vítolo, pág. 274/275).

III. LA EMPRESA EN EL DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.

III. 1. INTRODUCCIÓN .

III.1.1. MARCO LEGAL GENERAL.

En la regulación legal dada en el Derecho Tributario de nuestro país a la empresa, destacamos la falta de una recepción adecuada en la misma y de un tratamiento integral. El grado de dicha regulación varía según el nivel de imposición, y dentro de cada uno de ellos, difiere conforme sea el tributo que se trate.

Las alternativas que normalmente se presentan, pueden agruparse en dos grandes posturas: una, en la que la legislación se caracteriza por la ausencia total de una definición legal; otra, es aquella en la que se observa la existencia de la misma, pero la definición dada, comúnmente no es uniforme o bien es inapropiada.

Otro aspecto, se vincula a que, la legislación en general, es ambigua e imprecisa, utilizándose el vocablo "empresa" en reiteradas ocasiones como sinónimo de conceptos tales como "explotación", "sociedad", "organización", "establecimiento", "fondo de comercio", "compañía", "ente" o "entidad", etc. Esto torna necesario que se precisen aspectos

terminológicos o semánticos, lo que hacemos a través del glosario.

También la redacción de las normas puede crear cierto grado de incertidumbre en su interpretación. A título de ejemplo, en el artículo 91 del Decreto del P.E.N. Nº 415/92, reglamentario del Impuesto sobre los Activos, se dispone "las empresas en disolución continuarán sujetas al pago del gravamen hasta..."; en realidad, el sujeto pasivo del impuesto, el que pagará el mismo, es el titular de esa empresa en disolución.

La consecuencia inmediata de todo lo señalado es la falta de certeza para el contribuyente, en la resolución de las cuestiones que se plantean. Esto se ve agravado en los casos en que el concepto resulta esencial para la sujeción o no al tributo (verbigracia, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la actual Ciudad Autónoma de Buenos Aires). En otras palabras, cuando el carácter de empresa determina el tratamiento impositivo creando o eximiendo contribuyentes (Reig, pág. 180; Balzarotti, pág. 865).

Acerca de la definición del vocablo y sus requisitos, se debería apuntar a que, la legislación - por ley, atendiendo al principio de legalidad -, defina o caracterice claramente el concepto (Reig, pág. 180).

Esta idea, concepto o caracterización de la "empresa", debiera adaptarse a cualquier tributo (de cualquier ámbito de imposición, en lo posible).

Otra cuestión, es poder determinar si a la empresa, legislativamente, se la trata como objeto o como sujeto. De cualquier forma, la certeza a través de una clara definición se debería encontrar presente (Bio, pág. 69). En general, y conforme con la actual legislación tributaria de nuestro país, la empresa no es sujeto de derecho; si lo es, en cambio, el empresario (persona física o jurídica) (Karschenboim, pág. 263 reverso). Por lo que se puede afirmar que la empresa no posee personalidad en el campo del Derecho Tributario.

De la consideración como sujeto o no de la empresa, se derivan otros temas a analizar. Entre ellos, la necesaria distinción del "titular" (o empresario) de la empresa, respecto de ella misma. Arribamos a la conclusión que la presión tributaria que soporta la empresa, entendida ésta como una realidad o unidad económica, es diferente según sea la organización jurídica adoptada por su titular. Como bien señala un autor (Oklander, pág. 1094), "plantuada la adjudicación de responsabilidad fiscal diferenciada para los 'titulares' de la 'organización', según que la misma tenga o no forma de empresa, corresponde comenzar por distinguir claramente a aquellos de ésta".

Por otra parte, se debe tener en cuenta que, el accionar ilícito de su titular puede afectar en forma directa a la empresa. Ejemplo de ello, la clausura del establecimiento.

Finalmente, se observa que en

algunas ocasiones se producen consecuencias tributarias en las relaciones "interempresas". Tal es el caso, por ejemplo, del traslado de saldos de impuestos a las empresas que son reorganizadas, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 77 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (la denominada reorganización libre de impuesto).

III. 1.2.CRITERIOS DOCTRINARIOS.

En materia de doctrina especializada en el derecho tributario, se advierte claramente la existencia de dos corrientes. Una, ampliamente mayoritaria, que intenta dar una definición de "empresa", o por lo menos, caracterizarla, ya sea en general o en particular para un tributo o situación. Sin embargo, este sector de la doctrina no deja de reconocer que el concepto en sí es un tanto inasible y de difícil captación.

De ellas, hemos seleccionado algunos autores, a saber Guillermo C. Balzarotti, Rubén Karschenboim, David G.Bio, cuyas definiciones serán expuestas y, en su caso, analizadas.

Otra postura, netamente minoritaria, es la que se abstiene de dar una definición, sosteniendo la imposibilidad de ello (es citado por Balzarotti, sin especificarla)(pág.868)aunque él no coincide con la misma).

Según Carlos M. Giuliani Fonrouge (pág. 371), al Derecho Financiero sólo le interesa una realidad económica que se llama "empresa", sin importarle que su caracterización jurídica radique en la actividad u organización y que se identifique o no con el fondo de comercio; pero de esto no debe deducirse que, cualquier aglutinación de personas y de elementos con fines comerciales constituye una empresa.

Alberto T.López al examinar el hecho

imponible del ex-impuesto a los Beneficios Extraordinarios expresa que "Los titulares de las empresas o explotaciones asumen el papel de responsables para el cumplimiento de la ley, los contribuyentes son las empresas o explotaciones. Se introduce así el concepto fiscal de empresa como sujeto del impuesto."(pág. 47).

III.1.3.ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES.

En el ámbito nacional de imposición, y en el orden administrativo, se destacan el Dictamen de D.G.I. (DATJ.)Nº 7/80 y la Circular de D.G.I. Nº 1080 del 5 de setiembre de 1979. En el dictamen, con bastantes críticas por parte de la doctrina, se da una definición que es válida "a todos los efectos legales", respecto de los impuestos que entran en la órbita de la D.G.I.

Según cierta doctrina (Reig, pág. 179), se tendría que haber dictado una Resolución General conforme el art. 8º de la Ley 11.683 (resolución de carácter interpretativo).

Respecto de la Circular citada, la misma no llega a definir a la empresa; sólo da determinadas características de ella y para ciertas situaciones en particular.

Esta parcialización conceptual, se recoge también en otra jurisprudencia administrativa, que será oportunamente citada y analizada, los fallos del Tribunal Fiscal de la Nación en las causas "Fara", "Bagatin", y "Pifano".

En el ámbito local, y en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, el Dictamen Nº 7 del 5 de mayo de 1983 (Área de Asuntos Técnicos de la Dción. Pcial de Rentas) y la causa "F. G. Lynch" del T.F. Apelación de la Pcia. de Buenos Aires, del 18 de junio de 1985. En ambos, que también serán nuevamente citados y

analizados oportunamente, son principalmente de interés los conceptos vertidos en sus "considerandos".

Asimismo, y referido al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el importante fallo de la C.S.J.N. del 14 de mayo de 1991, en la causa "REIG, VÁZQUEZ GER Y ASOCIADOS C/ MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES".

III. 2. ANÁLISIS PORMENORIZADO

III.2.1. ÁMBITO NACIONAL DE IMPOSICIÓN

III.2.1.1. LA LEY Nº 11.683 . DELIMITACIÓN SUBJETIVA.

En una exteriorización del principio de la autonomía del Derecho Tributario, la Ley Nacional Nº 11.683, en su artículo 15 inciso c) establece que pueden adquirir la calidad de responsables por deuda propia "las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior" (que son aquellas a las que el derecho privado les reconoce la condición de sujetos de derecho), "y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible".

Como bien señala David Bío, la ley de un impuesto en particular puede, por lo tanto, reconocer el carácter de contribuyente a agrupamientos que no son sociedades (pág. 65).

III.2.1.2. LA EMPRESA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

III.2.1.2.1. INTRODUCCIÓN

La Ley del Impuesto a las Ganancias, en el decir de la doctrina, no ha desarrollado un concepto de empresa y su vinculación con el hecho imponible como sujeto pasivo del mismo, no obstante su remisión en aspectos específicos, dado que el legislador ha preferido crear los hechos imponibles a través de la descripción de las rentas, ingresos o enriquecimientos. Pero, para arribar a una conclusión tal, meritúa un análisis previo de su ámbito objetivo-subjetivo, conforme a su metodología.

El primer párrafo del artículo 1º describe genéricamente los dos aspectos citados, por cuanto están gravadas "todas las ganancias que obtengan las personas de existencia visible o ideal", que luego desgranará a lo largo de su articulado.

Por ello, resulta fundamental exponer los parámetros legales de la ganancia gravada y en relación con los sujetos pasivos, tal como los plasma el artículo 2º:

"Art.2º: A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún cuando no se indiquen en ellas :

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles

de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se

desarrollaran actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 79 y las mismas se complementarían con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera fuere el sujeto que los obtenga."

Así es que el artículo 2º, en su inciso 2) contempla los diversos supuestos de ganancia gravada para establecer que, respecto de los sujetos pasivos del artículo 69, como asimismo, de otras sociedades o empresas o explotaciones unipersonales, se aparta del principio de la permanencia de la fuente productora, donde se inserta a la empresa como un sujeto diferenciado, que luego no se resuelve como tal en la normativa y plantea la disyuntiva de si se está en presencia de un "tertium genus".

La afirmación anterior se confirma, por una parte, con el artículo 49, para las ganancias de la tercera categoría que remite en su inciso a) al referido artículo 69 y en el b) incluye a las empresas unipersonales ubicadas en el país.

A su vez, el último artículo citado, cuando establece la alícuota proporcional del 33% enuncia a más de los diversos tipos de sociedades y asociaciones y entidades u organismos del estado sujetas a ella, en tanto no tengan otro tratamiento, a los establecimientos organizados como empresas y por último a empresas, cualquiera fuese su naturaleza.

Otro tanto sucede con el art. 14 respecto de las sucursales u otros establecimientos estables de empresas extranjeras. Es decir podemos desbrozar las distintas circunstancias en las cuales surge la palabra empresa, como un sujeto específico, pero sin lograrse una comprensión en orden a su notas constitutivas.

Así es factible, como lo expuso Silvia G.R. Landau (pág. 707), hacer un catálogo del articulado donde aparece el término empresa sólo o asociado a situaciones, actividades o circunstancias determinadas. Tales artículos que se complementan con los ya citados y con aquellos que serán analizados a su tiempo, pero que en última instancia, no aportan elementos para esclarecer su significado y alcance:

a- Artículo 15, referido a las empresas en las cuales no pueda determinarse con exactitud la renta de fuente argentina.

b- Artículo 18, inciso a) imputación de las ganancias por el dueño de empresas en general o socios de las mismas.

c- Artículo 49, inciso b) atribución a la tercera categoría de las ganancias de las empresas unipersonales

d- Artículo 50, asignación del resultado de las empresas unipersonales del artículo anterior al dueño.

e- Artículos 77 y 78 sobre reorganización de sociedades, empresas y explotaciones

f- Artículo 91, beneficios pagados a empresas del exterior.

III.2.1.2.2. LA RENTA GRAVADA Y LA EMPRESA

Soslayando un análisis conceptual de la empresa, la doctrina se ha ocupado, a partir del artículo 2º, de elaborar una teoría acerca de los criterios de gravabilidad de la empresa en el impuesto a las Ganancias, de lo que intentaremos en una apretada síntesis extraer las notas esenciales, partiendo de la ortodoxa clasificación en renta producto, flujo de riqueza, consumo más incremento de patrimonio.

Para ello, del citado artículo 2º resulta esencial extraer de-terminados términos de su ítem 2), cuales son: 1) Rendimientos, beneficios o enriquecimientos ; 2)

Obtenidos; 3) Empresas. Es entonces que este apartado tiende a englobar a todas las empresas, desde la óptica de la renta gravada (Vázquez, págs. 682/683).

Renta producto Ampliada. Si partimos del presupuesto que la empresa es esencialmente comercial y lucrativa y de la combinación del trabajo y del capital se pretende obtener utilidades, en principio, todas ellas tienen el mismo carácter, independientemente de que provengan de actividades habituales o no y si a ello añadimos el inciso 3) del artículo 2), en tanto se halla sujeto al impuesto el producido por la venta de bienes amortizables, bien puede afirmarse que la Ley del Impuesto a las Ganancias cumple las premisas del criterio de la renta producto ampliada (Vázquez, págs 682/683). Entendida como el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación y ampliada por añadir el resultado de los bienes amortizables, que no son objeto habitual del comercio.

Empresa-fuente. Esta teoría sostiene que la fuente productora de la renta no es el empleo de capital y trabajo, sino la empresa que resulta de esa aplicación; por tanto, todos los productos que de ella derivan en tanto riqueza nueva, son renta-producto, soslayando que surjan o no de la actividad normal (Vázquez, pág. 240).

Dino Jarach afirma que, el inciso 2), del artículo 2º implica en gran medida la adopción de la teoría de la empresa-fuente, es decir, considerar a la actividad empresaria como capital-fuente y sujetar totalmente al gravamen los resultados obtenidos por dichos entes empresarios; en el mismo sentido se expiden Juan Ferrari Herrero y José L. Patrignani, añadiendo que, consecuentemente, la imposición alcanza a todos los beneficios, sin interesar su origen o naturaleza (pág. 216).

Esta tesitura fue ratificada por

sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación el 21 de marzo de 1969, "Lisumo S.A.I.F.", y en la misma se expresó que, el concepto de empresa-fuente significa "considerar que los resultados derivados de una actividad empresaria tienen - por si mismos - el carácter de lucrativos, y por ende, deben estar sujetos al gravamen correspondiente" (Bio, pág. 63).

Criterio del aumento patrimonial más el consumo. En oposición a la teoría de la fuente, se halla la corriente que considera como renta todo beneficio o ingreso que exterioriza un incremento del capital o de la riqueza disponible para gastos en consumo, denominada Teoría del Balance, del Incremento Patrimonial o de la Renta Ingreso, en la cual la diferencia entre el patrimonio al comienzo y al fin del ejercicio económico, más los consumos del período, manifiestan una renta gravada, sin importar la naturaleza del bien en la que se origina (Reig, pág. 43).

De un análisis total de la normativa del Impuesto a las Ganancias, conforme al sistema de valuación de los bienes al costo histórico y no a precio de mercado al cierre del ejercicio (en términos reales del valor de los bienes y no por elevación general de precios), no resulta gravada, en última instancia, la renta en su pura acepción.

No obstante que, en los supuestos de la posibilidad del conocimiento de los precios de mercado, caso de los activos y pasivos en moneda extranjera que se valúan a precio de plaza y los bienes de cambio a valor cercano a su costo o realización, al final del ejercicio, en la práctica representa la aplicación de la teoría del balance en su forma más amplia (Vázquez, págs.241/42).

Y respecto del consumo, que no reviste problemas en el caso de las personas físicas, en las empresas es de difícil concreción, ya que en la realidad se

plasma en los denominados retiros para la subsistencia de las personas físicas de las empresas y a este respecto, por aplicación del artículo 57 de la ley, al crear la ficción de asimilarlos a operaciones onerosas con terceros, resultan alcanzados por el impuesto (Vázquez, pág. 685).

Criterio del Flujo de Riqueza. Si tenemos en cuenta que la ley argentina, que a más de los criterios expuestos, no contiene restricciones en cuanto al origen de las rentas, va de suyo que comprende a todas, vale decir, no sólo respecto de las ganancias de los bienes amortizables, sino también los ingresos a título gratuito y los provenientes de juegos de azar, estos últimos por remisión al artículo 20, inciso y) de la ley, en tanto no se encuentren alcanzados por ley especial, por su condición de ingresos provenientes de terceros, de lo que surge claramente la incidencia del criterio del Flujo de Riqueza (Vázquez, págs 683/84).

III.2.1.2.3.LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES.

Cualquiera que fuese la profesión, resulta innegable el hecho de que existe una amplia gradación en la forma de prestación de este tipo de servicio. La cuestión realmente de fondo, luego de indagar en la doctrina y la jurisprudencia, nos parece que es el correcto encuadre legal de las rentas que se obtienen; o sea, si corresponde su inclusión en la tercera o cuarta categoría.

Son significativas las consecuencias fácticas del encuadre en una u otra categoría, dado que influirá en: 1º) El método de imputación de rentas y gastos al período fiscal (devengado o percibido); 2º) Si corresponde o no practicar el ajuste impositivo por inflación; 3º) El concepto legal de ganancia a adoptar, conforme con el artículo 2º de la ley y 4º) El modo de

practicar la retención del impuesto en la fuente, acorde con lo establecido en la Resolución General de la D.G.I. Nº 2784 (alícuota, mínimo a computar, etc.).

Enfocando el desarrollo de la actividad bajo la forma societaria, diremos que son numerosas las variantes que se nos pueden presentar.

Si la sociedad es una de las establecidas en el artículo 69, resulta claro que las rentas de la misma serán siempre de la tercera categoría. A igual conclusión se arriba si se trata de una sociedad formal y regular, aunque no se encuentre mencionada en dicho artículo.

Pero el gran debate doctrinario se abre respecto de las sociedades civiles y las de hecho, en tanto no complementen su actividad profesional con una comercial. Si se diera este último supuesto, y tal como ya se dijera, todo el resultado sería, sin lugar a dudas, de la tercera categoría (artículo 49 de la ley, último párrafo).

Volviendo a la cuestión fundamental, es decir, cuando no existe complementariedad con actividad comercial, vemos que las opiniones no son coincidentes.

Aurelio Cid opina que "los resultados obtenidos por las sociedades profesionales, antes y ahora, siempre, están comprendidas en la cuarta categoría" (pág.649). A similar conclusión llegan Juan Ferrari Herrero y José L. Patrignani, dándole prevalencia a la actividad (art. 79 de la ley) y no a la forma (sociedad, artículo 49 de la ley) bajo la que se desenvuelve (págs.218 y 219). En sentido contrario opinan Carlos Raimondi y Adolfo Atchabaian, quienes entienden que corresponde el encuadramiento en la tercera categoría (citados por Cid en pág.643).

También resulta de interés conocer el criterio interpretativo, en el tema, de la Dirección General Impositiva; en el

Dictamen conformado por Nota Nº273/88 (DALyTT), sostuvo este organismo que los sujetos que ejercen profesiones liberales bajo la forma de sociedad o empresa unipersonal, encuadran en la tercera categoría.

En este pronunciamiento la atención se centraba en las cuestiones del ajuste impositivo por inflación y del régimen de retención en la fuente del impuesto. Con posterioridad, en Act. Nº 958/88 (DALyTT), y en alusión al citado dictamen, se sostuvo que "los términos de la normativa en vigencia y la evolución de los conceptos confirman en toda su extensión lo que se dictaminara en estas actuaciones". Rescatando algunas de sus conclusiones, reproducimos dos de ellas, a saber "las rentas igualmente serán de tercera categoría, dado que las sociedades de hecho también son entes empresarios" y "si hay trabajo organizado de otros profesionales y hay frutos importantes del equipamiento se debe presumir que hay un ente empresario sujeto de la tributación, distinto de la persona de sus miembros, aunque haya relación social de hecho".

III.2.1.2.4 LA EMPRESA O EXPLOTACIÓN UNIPERSONAL.

Es de destacar que la ley del impuesto utiliza ambos conceptos en forma indistinta, de ello Adalberto R. Dalmasio entiende que son usados como sinónimos (pág. 11).

Como ya lo desarrolláramos, el artículo 2º de la ley, no sólo delimita el objeto o hecho imponible, sino que también en su apartado 2) adopta los criterios de "renta-ingreso" o "empresa-fuente" y en el enunciado de los sujetos pasivos comprendidos en la norma, se encuentra la "empresa o explotación unipersonal".

La importancia de esto radica en que, del hecho que una persona física desarrolle

o no su actividad en forma de empresa o explotación unipersonal, dependerá la definición legal de ganancia que deba aplicar.

En general, si existe empresa, aplicará el apartado 2) ya citado; a lo que debe añadirse que, sus rentas estarán comprendidas en el inciso b) del artículo 49 de la ley, por lo que la persona física estará obligada a imputar las mismas por el método de lo devengado (art. 18 de la ley) y a practicar el ajuste impositivo por inflación (art. 94 de la ley).

Por el contrario, si no existe empresa, queda comprendida en el apartado 1) del artículo 2º de la ley, que adoptó el criterio denominado "renta-producto" o "teoría de la fuente". Ello implica que imputará sus rentas al período fiscal por lo devengado o percibido, según correspondiere para el tipo de renta de que se trate, conforme lo dispone el artículo 18 de la ley y no se deberá practicar el ajuste impositivo por inflación.

El apartado 2) del artículo 2º prevé una excepción; es para el supuesto en que se desarrollen las actividades indicadas en los incisos e) (profesiones liberales u oficios y otras) y f) (corredor, viajante de comercio y despachante de aduana) del artículo 79 de la ley y las mismas no se complementan con una explotación comercial. En este caso, y a pesar de la existencia de empresa o explotación unipersonal, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1) del artículo 2º.

A esta altura de la exposición es indudable que determinar con precisión el concepto empresa se torna necesario y en la mayoría de los casos, puede resultar dificultoso. Dice al respecto Angel Schindel: "la ley no aclara la forma de delimitar las actividades empresarias de las restantes, en el caso de empresas unipersonales que no lleven libros. Se pueden presentar

problemas concretos en cuanto a la inclusión o no de determinadas inversiones (depósitos a plazo fijo, títulos públicos, etc.), en la respectiva actividad empresaria" (pág. 96). Agregamos, por nuestra parte, que otro tanto ocurre con la asignación de los pasivos.

En un caso concreto, fallo del T.F.N. del 6 de noviembre de 1991 en la causa "BAGATÍN, Primo B. s/apelación" se resolvió que la actividad de un colectivo es empresaria. El fundamento dado fue que, el colectivo hace empleo y organiza capital, contrata labor ajena y afronta riesgos y costos.

III.2.1.2.5. LA REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES, FONDOS DE COMERCIO Y EMPRESAS.

Con anterioridad a abocarnos a su análisis, debemos especificar que, no es nuestra intención desarrollar los presupuestos y alcances de la reorganización en sí sino, enfocar la problemática solamente en lo que respecta al encuadramiento de la empresa.

La Ley del Impuesto a las Ganancias, de forma ambigua y confusa ha descripto en el artículo 77 posibilidades subjetivas de encuadramiento en el concepto tributario de reorganización, enunciando, como si se tratase de tipos diversos a las sociedades, fondos de comercio, empresas y/o explotaciones.

No puede ignorarse que la extensión que le atribuye este impuesto a la reorganización, difiere substancialmente de su correlato en el Derecho Comercial y más precisamente en la Ley de Sociedades, lo que ha motivado, en el decir de la doctrina, que más allá de la imprecisión de su lenguaje, se evidencia la voluntad del legislador de no sujetarse a términos restrictivos que pudieren limitar los

beneficios fiscales (Asorey, pág 15).

Aunque pueda parecer ocioso, arribados a este punto de nuestra investigación, discurrir nuevamente sobre la distinción terminológica, la indefinición apunta, ineludiblemente, a que los autores incursionen en qué debe entenderse por empresa y si el "fondo de comercio" es la concreción de la empresa en el derecho comercial.

En este sentido se pronuncia Roberto O. Freytes, quien acto seguido cita a Raymundo L. Fernández, que " lo define como el conjunto de fuerzas productivas, derechos y cosas que, tanto exteriormente como interiormente, se presenta como un organismo con perfecta unidad para los fines a que tiende, que no son otros que la obtención de beneficios en el orden comercial e industria ." (pág.1191).

Pero, habida cuenta de que, la doctrina especializada del derecho tributario, no aporta concepciones originales a lo ya expuesto en nuestro trabajo, aunque sí ha criticado que la ley no define ninguna de las expresiones que utiliza ni delimita el campo de aplicación de las diversas situaciones que prevé. Y a su vez, la reglamentación lo hace a medias, sin clarificar los conceptos fundamentales como "empresa", "fondo de comercio", "otras transferencias y fondos de comercio" (Freytes, pág. 1191), es a todas luces importante, a falta de definiciones, adentrarnos en la extensión que la normativa le concede a la "reorganización empresarial" pues, en definitiva, es de lo que se trata.

Y es valedera esta afirmación, toda vez que, soslayando los otros conceptos involucrados, el artículo 77 al darnos a conocer su noción de "reorganización" en los incisos a) y b) sólo se refiere a la empresa; la excepción se produce en el inciso c) que considera al conjunto

económico en las ventas y transferencias de "una entidad a otra". A su vez el artículo 78, al regular los derechos y obligaciones trasladables, únicamente trata de la o las "empresas antecesoras o continuadoras", según corresponda.

No podemos soslayar adentrarnos en el decreto reglamentario, por cuanto, en los artículos 109, 110 , 111 y 112 se complementan los alcances de la ley y en tanto se resuelve por definir conceptos (art. 109) como fusión, escisión y conjunto económico, por una parte y luego a exponer los requisitos y consecuencias fiscales de su no cumplimiento (arts. 110, 111 y 112).

Es aquí donde la confusión es mayor por cuanto, si bien como ya anticipáramos, la ley enuncia de forma incierta términos como "sociedad" y "empresa"; a su vez el artículo 109 cuando define "fusión" como "escisión o división" nos remite solamente a sociedades y sus titulares y en cuanto al "conjunto económico", las expresiones son "capital social", "dueño, socios o accionistas de la empresa que se reorganiza".

Pareciera entonces, que prevalece la forma jurídica por sobre el universo que involucra a la "empresa", pero acto seguido queda desvirtuado por dos preceptos fundamentales: 1- que esta regulación se extiende a las "reorganizaciones de empresas o explotaciones unipersonales" y 2- que en el supuesto de fusión y escisión o división, al momento de su reorganización las empresas deben encontrarse desarrollando las actividades objeto de las mismas o haber cesado dentro de los dieciocho (18) meses anteriores.

Y si bien exige que se cumplan los requisitos de la Ley Nº 19.550 y sus modificatorias, en lo que hace a publicidad e inscripción, a los fines de encuadrar en los beneficios de la reorganización impositiva, no es menos cierto que esta

última abarca supuestos no contemplados en la " Sección 11: de la fusión y escisión", artículos 82 a 88 de la Ley de Sociedades donde, por otra parte, el vocablo "empresa" no se plasma en ningún momento.

Esta concepción ha sido receptada por la propia Dirección General Impositiva en presencia del conjunto económico, en el caso de una sociedad de hecho que se divide en una empresa unipersonal y en otra irregular.

Ha considerado que, dado la amplitud contenida en el primer párrafo del artículo 77, en tanto se cumplimente el recaudo exigido por el artículo 109 del reglamento, en cuanto a que el 80% de los capitales de las nuevas entidades, tomados en conjunto, pertenezca a los titulares de la entidad predecesora, se dan las condiciones para acceder a su encuadramiento. Y respecto de la exigencia del último párrafo del artículo 109, citado precedentemente, interpretó que le es aplicable a las sociedades obligadas a su inscripción y registro, pero que no comprende a las sociedades irregulares (Dict. 13/80 DATJ 11/07/80).

El segundo aspecto, es decir, que las "empresas se encuentren en marcha", concepto no contenido en la ley, ya vimos que resulta una exigencia del decreto reglamentario(artículo 109). Para la doctrina, dado que la empresa es en sí un concepto dinámico por cuanto se concibe como una actividad organizada con el propósito de producir bienes y servicios, si ha cesado en el funcionamiento por más de un año, en el entendimiento común ha dejado de ser "empresa", pero a los efectos impositivos, continúa siendo tal aún con la reducción notoria de su producción o el cese que no alcance los 18 meses (Freytes, págs. 112/113).

Una vez más, nos encontramos con regulaciones impositivas que revisten una real trascendencia, pero en los hechos la

empresa se esfuma en imprecisiones que atentan contra la seguridad jurídica, no obstante lo cual, nos atrevemos a afirmar que en la evaluación de la intención del legislador y la recepción práctica en los casos que se concreta, la empresa en sí misma tiene preeminencia sobre las formas jurídicas reguladas o no que sustentan su existencia.

Antes de concluir este tema, nos parece importante, en una aparente digresión, referirnos a que el Impuesto a las Ganancias ha omitido el tratamiento de la "transformación" regulada en la Sección 10 de la Ley de Sociedades (Arts. 74 a 81); este vacío legal ha sido llenado por una suerte de normativa de la D.G.I. que ha considerado que la transformación de sociedades ha quedado caracterizada como un instituto autónomo y diferenciado de la reorganización; en ella hay un sólo sujeto de derecho. Se trata de una sociedad que en ejercicio de su personalidad jurídica y cumpliendo los recaudos legales, muda su tipo jurídico por otro, conservando la existencia de la entidad primigenia.

No existe disolución de una sociedad y su simultánea reconstrucción, ni novación del acto constitutivo, tampoco se produce sucesión o transmisión de patrimonio. Frente al impuesto a las ganancias no implica la reorganización de empresas conforme al artículo 77 de la ley y en última instancia las situaciones que puedan plantearse se deben resolver a base del principio de la realidad económica. (Dictámenes Nos. 48/78 y 28/88 DATJ D.G.I.). Y nos preguntamos, ¿prevalece la empresa, más allá de las formas jurídicas impuestas?, ¿es ese universo complejo y problemático que subyace quien tiene la preeminencia, no obstante los intereses circunstanciales de formas jurídicas que no se corresponden con la realidad y conveniencias de los titulares del capital?

El criterio impositivo actual parecería darnos la razón.

III.2.1.2.6. EL AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN.

La Ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 94 establece que "los sujetos a que se refieren los incisos a), b) y c) del artículo 49, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, deberán deducir o incorporar al resultado impositivo del ejercicio que se liquida, el ajuste por inflación que se obtenga por la aplicación de las normas de los artículos..." 95, 96 y 97 de su texto.

Según Angel Schindel, los procedimientos de ajustes deben ser generales, o sea, para todos los contribuyentes sin distingos de ningún tipo. Cosa que nuestra legislación no ha hecho, por lo cual se vulnera con ello el principio de la equidad vertical (págs. 81 y 83)

En su faz práctica, se trata de un ajuste más al resultado contable, a los fines de la determinación de un monto que reconozca el efecto del deterioro del poder adquisitivo de la moneda.

Retomando la ley, en el inciso b) del artículo 49, se encuentran comprendidas las empresas unipersonales, las que, en los términos del citado artículo 94 son "sujetos". Se trata de un sujeto tributario cuya carga legal es la de practicar el ajuste por inflación del resultado impositivo y no del típico sujeto pasivo de la carga tributaria.

Adalberto R. Dalmasio se pregunta «¿...cuándo estaríamos en presencia de una empresa unipersonal?», concluyendo más adelante que «... a pesar de la enorme trascendencia de definir con precisión el concepto de empresa o explotación unipersonal, la ley del impuesto a las ganancias no fija pautas al respecto» (pág. 11).

Como bien lo señalara Leonel Massad *"... se desprende una vez más, la necesidad e importancia de encontrar una definición adecuada del concepto de "empresa", dado que si hasta ahora resultaba ineludible para ciertas definiciones tributarias no sólo en el impuesto sino también en los gravámenes sobre los capitales e ingresos brutos, de aquí en más tendrá una trascendencia mayor aún, pues de él dependerá la inclusión o no de un contribuyente dentro de los sujetos obligados al ajuste por inflación."*(pág. 935).

Conforme con el artículo 49, último párrafo, cuando una persona física desarrolla una actividad personal u oficio, complementándola con una explotación comercial, el total del resultado obtenido por esas actividades se considera ganancia de la tercera categoría. Con lo cual, y en forma indirecta, se está diciendo que la actividad en su conjunto es tratada por la ley como proveniente de una empresa o explotación unipersonal. Ello conlleva a que la persona física se encuentre obligada a practicar el ajuste impositivo por inflación.

En el caso del párrafo anterior, la empresa o explotación unipersonal "atrae" a las rentas que, de otro modo hubiesen sido ubicadas en la cuarta categoría y no se tendría la obligación de practicar el referido ajuste impositivo.

Finalmente se destaca que, desde el 1º de abril de 1992, y en función de lo establecido por el artículo 39 de la Ley Nº 24.073, el tema ha perdido relevancia, dado que, para la determinación del ajuste se utilizan coeficientes con valores idénticos a la unidad, por ello que el monto del ajuste resulta igual a cero.

III.2.1.2.7. CONCEPTO FISCAL DE EMPRESA PARA LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA

A falta de una definición legal de empresa, la Dirección General ha elaborado su propia conceptualización y/o la extensión con que pueda aprehenderse la misma en su totalidad.

Nos remitimos, en primer lugar al Dictamen DATJ N° 7/80, donde se expone que: *"... la definición del vocablo 'empresa' debe quedar claramente separado de la de 'sociedad', por cuanto cada uno de ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias, debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta su propiedad, sin perjuicio de la íntima conexión que las une"*.

Lo expuesto en el párrafo anterior se ve corroborado en el artículo 50 de la ley, donde se efectúa un claro distingo entre la empresa y su titular. Así, se establece que el resultado del balance impositivo de la empresa unipersonal, se considerará íntegramente asignado a su dueño. Y con igual criterio, que el resultado de las sociedades, que no sean del artículo 69, se considerará distribuido entre sus socios, aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares. El fundamento de este tratamiento es que el legislador supuso que el dueño o los socios tienen permanente acceso a los fondos sociales y si no disponen de los beneficios en provecho personal, es porque prefieren mantenerlos dentro del giro del negocio.

Luego de la anterior confirmación y retornando al dictamen citado, en él se concluye *"... que a todos los efectos fiscales el término 'empresa' podría definirse como la organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional,*

agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

Retomando la premisa inicial corroboramos la afirmación acerca de la ausencia de una normativa clara y precisa de la empresa, haciendo nuestras las conclusiones del prestigioso tributarista Carlos M. Giuliani Fonrouge, circunscriptas en este caso al Impuesto a las Ganancias, en cuanto no sólo no contiene un concepto, sino que ni siquiera proporciona elementos para elaborarlo y más aún se emplea la palabra en forma equívoca, como explotación comercial, como ente jurídico e incluso una misma disposición la utiliza en ambos sentidos; por lo que al ser tan impreciso y vago el concepto, debe examinarse con suma prudencia cada situación en particular, para no cometerse arbitrariedades (págs. 373/374).

III. 2.1.3. DE LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

III. 2.1.3.1. EL IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES. LA EMPRESA, SU INDIVIDUALIZACIÓN.

Si bien se trata del impuesto creado por Ley N° 21.287, actualmente derogado, hemos entendido importante su referencia, por haber dado origen a criterios interpretativos de la empresa, si bien de forma muy parcializada.

Del análisis del artículo 20 de la Ley, surge que quedan alcanzados, entre otros, los capitales de las sociedades domiciliadas

en el país y de las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el mismo, pertenecientes a personas domiciliadas en el país.

Al respecto, la Circular de D.G.I. Nº 1080, del 5 de setiembre de 1979, establece que la definición - que se intenta dar -, lo es al sólo efecto del impuesto de la Ley Nº 21.287 y para situaciones muy particulares. Según la doctrina (Balzarotti, pág. 869), esto es *"intrascendente, porque en definitiva lo que trata de hacer es caracterizar un concepto fiscal y siendo ese concepto el mismo para todos los impuestos, la interpretación debería ser igual para todos los casos iguales"*.

Luego se produce el Dictamen de D.G.I. (DATJ) Nº 7/80, del 7 de mayo de 1980, en el que ensayó una definición de empresa más generalizada (ver al respecto, el tratamiento en el Impuesto a las Ganancias). En el mismo se hace una síntesis de los conceptos doctrinarios consultados, por lo que se considera útil la remisión a dicha jurisprudencia.

Es principalmente durante la vigencia de este tributo, la época en que buena parte de la doctrina comenzó a dirigir su atención al tema bajo estudio y fue así como aparecieron intentos de conceptualizaciones.

De ellos extraemos los siguientes:

1) *"...empresa es para nosotros la individualidad adquirida a través del orden de una actividad compleja tendiente a conseguir un fin económico sujeto a incertidumbre y riesgo mediante la concurrencia adecuada de factores de la producción"* (Balzarotti, pág. 868).

2) Según Karschenboim *"Puede entonces definirse que en materia tributaria, empresa es la unidad que desarrolla una actividad determinada a partir del directo aprovechamiento de capital aportado y/o trabajo contratado"* (pág. 264).

3) *"Consideramos a la empresa como un organismo unitario y global con fin de lucro, perteneciente a un único grupo de interés que tiene por objeto el intercambio o la producción de bienes o servicios, para ofrecerlos al mercado a cambio de un precio, con la distinción que las personas físicas y las sociedades pueden ser empresarios, titulares de la empresa, pero nunca la empresa misma. En consecuencia, la empresa es una estructura económica en funcionamiento, entendiéndose por estructura al esquema organizativo y por funcionamiento, la actividad aquella"*. (Bio, pág. 69).

En lo que respecta a la jurisprudencia administrativa, como ya lo señaláramos, exponemos las interpretaciones dadas de la empresa.

1.-Fallo del T.F.N. del 11 de julio de 1986, Sala A, Causa "FARA, Luis E.", en el cual se da un concepto de empresa o explotación unipersonal. Según el mismo, se considera que existe empresa "cuando una persona física emprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto de que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes o servicios".

2.-Fallo del T.F.N. del 29 de setiembre de 1986, Sala B, Causa "PIFANO, Juan J.", en el cual se dijo "el escribano de registro no es un 'empresario' en el sentido con que este sujeto interviene en la Ley 21.287 para calificar el aspecto objetivo del hecho imponible, ni su actividad, aún cuando supone mínimamente el empleo combinado de factores de producción (v.g. capital de trabajo), es una actividad empresarial".

Por otra parte, como consecuencia de una consulta efectuada aparece en una revista especializada en la temática impositiva (La Información, 03/81, pág.

548), la pregunta acerca de, si las siguientes actividades eran empresariales o no: 1) Peluquería de Damas, cuya dueña realiza la tarea principal, y cuenta con ayudantas (no se aclara la cantidad) para tareas auxiliares como recepción, lavado, etc.; 2) Taller de chapa y pintura, que cuenta con un operario que realiza tareas auxiliares.

La respuesta dada fue que, teniendo en cuenta lo dispuesto por la Circular D.G.I. N° 1080 y que el personal descripto en la consulta interviene en tareas que importan la realización propiamente dicha de la prestación misma, en ambos casos se trataba de empresas de titulares unipersonales. Por lo tanto estos eran sujetos pasivos del Impuesto sobre los Capitales.

III. 2. 1.3.2. LA EMPRESA UNIPERSONAL EN EL IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS

Este impuesto regulado por la Ley N° 23.760, al igual que el anterior, hoy derogado, merece algunas reflexiones acerca de cómo es considerada la empresa a los fines tributarios.

Conforme con el artículo 2° inciso c) de la Ley, son sujetos pasivos, entre otros, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país y pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.

No obstante lo normado, en verdad, el sujeto pasivo es la persona a la cual pertenece la empresa o explotación. En el mismo sentido debería interpretarse lo dispuesto en el artículo 9° del Decreto Reglamentario N° 415/92, el que establece "las empresas en disolución continuarán sujetas al pago del gravamen...".

No existen dudas de que, no son sujetos para este impuesto las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria,

consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo. El sujeto pasivo resulta ser cada partícipe, el que debería tributar por su participación o parte proindivisa en los activos destinados a tal fin.

Los conceptos de la Circular de D.G.I. N° 1080/79, que fuera dictada para el Impuesto sobre los Capitales, siguen siendo de aplicación para este gravamen, por así disponerlo la D.G.I. en respuesta a una consulta del 14 de junio de 1991 (Boletín D.G.I. N° 466, 10/92, pág.1159). Dicha consulta estaba referida al caso de un odontólogo con consultorio y aparatos odontológicos de su propiedad, con un asistente y un recepcionista, ambos en relación de dependencia. En virtud de la aplicación de la citada Circular, se concluyó que el odontólogo no era responsable del Impuesto sobre los Activos.

Resulta sí preocupante, la opinión dada por la D.G.I. para el tratamiento fiscal de la actividad "taximetrista con vehículo propio" a través de su Dictamen (DAT) N° 37/95 (Boletín D.G.I. N°506, 02/96, pág.319 a 321) donde se llega a la conclusión que el taximetrista resulta ser sujeto pasivo del Impuesto sobre los Activos. Se partió de la premisa de que se encontraban presentes dos factores: el "oficio" de chofer y la "explotación" del automóvil.

Respecto de la Circular de la D.G.I. N° 1080, reconoce el Dictamen que ella no resulta de aplicación dado que no comprendía a los oficios, y menos aún, a una actividad como la descripta.

Por el contrario, sí se basa en el Dictamen (D.G.I.) 7/80, resultando llamativo el análisis efectuado, a través del cual se concluyó que en el caso sub-examen se presentaban en forma simultánea las siguientes circunstancias:

1) que el taxista se organiza (fija sus propias reglas y armoniza los factores que componen la actividad);

2) que efectúa la inversión de capital (adquisición del vehículo y de la licencia);

3) que aporta su propio trabajo;

4) que asume el riesgo de la actividad (reúne, coordina y dirige los elementos antes citados, bajo su responsabilidad).

III. 2.1.3.3. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

El tema que nos ocupa, no tiene relevancia en este impuesto. Surge claramente (artículo 17 de la ley), que la empresa no tiene vinculación directa con el aspecto subjetivo del hecho imponible. Si interesa la existencia o no de la "empresa unipersonal", a los fines de que su titular (persona física o sucesión indivisa) proceda a calcular la valuación que corresponda, conforme a la misma, se halle ubicada en el país o en el exterior.

III.2.1.4. LA EMPRESA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Las referencias se corresponden con la normativa del texto de la Ley Nº 23.349/86.

El artículo 4º de la Ley trata en forma específica el tema de los sujetos pasivos del impuesto. En el inciso d) se hace mención a las empresas constructoras, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluida las empresas unipersonales. En el mismo inciso se dan especificaciones para este tipo de empresas.

En el segundo párrafo del artículo 4º, se fija un concepto amplio de sujeto, dado que se incluyen a las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios,

asociaciones sin existencia legal como persona jurídica, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo.

La misma norma establece que el P.E.N. reglamentará la no inclusión de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios. Es así como el artículo agregado a continuación del artículo 7º del Decreto Reglamentario Nº2407/86, establece que la exclusión legal sólo será procedente cuando los trabajos profesionales o las restantes prestaciones de servicios que encuadren en el citado precepto legal, sean realizados y facturados a título personal por cada uno de los responsables intervinientes, en tanto se trate de personas físicas.

III.2.2. ÁMBITO TRIBUTARIO LOCAL.

Quedan comprendidas en este ítem todas las cuestiones vinculadas con tributos de la Provincia de Buenos Aires, de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y el Municipio del Partido de General Pueyrredón.

III.2.2.1. LA EMPRESA EN LOS IMPUESTOS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES.

III.2.2.1.1. LOS SUJETOS PASIVOS EN EL CÓDIGO FISCAL.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Libro Primero, Parte General (Ley Nº 10.397/86, t.o. 1994 y modificaciones), respecto del sujeto pasivo, deja perfectamente establecido que la empresa no es contribuyente de los tributos. En efecto, el artículo 18 determina que los sucesores a título particular en el activo y

pasivo de empresas o explotaciones, responderán solidariamente con el contribuyente.

Sin embargo, y a pesar de la claridad de lo antes expuesto, la ley entra en la imprecisión conceptual cuando el artículo 56 -acerca de las infracciones - establece que se clausurarán de 3 a 10 días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios que incurran en ciertos hechos u omisiones (que luego en la norma se enumeran). En realidad, los establecimientos no pueden incurrir en hechos u omisiones; sí pueden hacerlo los titulares de esos establecimientos, o en su caso, los representantes de esos titulares. Aquí se observa que el accionar del o los titulares pueden generar consecuencias a la empresa, entendida esta como unidad económica.

III.2.2.1.2. EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

El Código Fiscal, cuando legisla el aspecto objetivo del hecho imponible, utiliza como sinónimos los conceptos de "sociedad" y "empresa". Así, en el artículo 145 inciso c) Puntos 2 y 3, determina qué actividades se consideran alcanzadas, si las mismas son desarrolladas por sociedades o empresas inscriptas en el Registro Público de Comercio.

Lo realmente significativo en este impuesto, tiene que ver con el ejercicio de profesiones liberales u oficios.

Según el artículo 166 inciso ñ), los ingresos de profesiones liberales, correspondientes a cesiones o participaciones que les efectúan otros profesionales, cuando estos últimos computen la totalidad de los ingresos como materia gravada, se encuentran exentos del impuesto. Pero esto no resulta de aplicación en los casos de cesiones o participaciones efectuadas por

empresas o sociedades inscriptas en el Registro Público de Comercio o en la Dirección de Personas Jurídicas. Aquí, el efecto de considerar que existe o no empresa, es el de la gravabilidad o no del honorario cedido.

Por otra parte (art. 186, penúltimo párrafo), se exceptúa del régimen de anticipos mínimos el ejercicio de profesiones u oficios no organizados en forma de empresa. Entonces, ahora reviste particular importancia decidir cuándo estamos o no frente a una empresa. El último párrafo del artículo 186 del Código establece: "se entenderá que existe empresa, cuando la actividad desarrollada constituya una organización y/o unidad económica, independiente de la individualidad del profesional que la ejerce y/o conduce, conforme lo establezca la reglamentación".

Y el art. 17 de la Reglamentación del Código (Decreto de la Provincia de Buenos Aires N° 9394 del 24 de diciembre de 1986) establece "se entenderá que existe empresa cuando la persona física, titular de un capital, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asuma con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organice, dirija y solvante con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, y las utilice en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realice, o constituyan una etapa o una parte del proceso de las mismas. La utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo no es determinante para la existencia de una empresa, en tanto dichas tareas no importen la realización de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica

en el desarrollo del mismo. No se encuentran comprendidos en el concepto de empresa aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún en el concurso de prestaciones a las que se hacen referencia en el párrafo anterior".

Como se observará, lo legislado aquí, coincide en buen grado con lo dispuesto por la Circular de D.G.I. Nº 1080.

III.2.2.1.3. EL IMPUESTO DE SELLOS Y LA EMPRESA.

Tal como se explicara el III. 1.3, resulta de interés destacar dos antecedentes jurisprudenciales referidos a este impuesto, fundamentalmente por lo que se dice en sus "considerandos".

En primer lugar, citamos el Dictamen Nº 7 (Área de Asuntos Técnicos de la Dirección Provincial de Rentas), del 5 de mayo de 1983. Allí se efectúa un análisis de los conceptos "sociedad", "empresa", y "fondo de comercio".

Como definición de "empresa", se dice que "es la unidad de producción en el sistema económico vigente en el mundo occidental. Cumple la función vital de organizar y combinar los factores productivos para producir bienes para el mercado, con el fin de obtener una ganancia consistente en la diferencia entre el costo y el precio de venta".

También reproduce conceptos de cierto autor (ZUNINO, Jorge O., Fondo de Comercio. Régimen legal de su transferencia, Ed. 1982). Entre ellos, que la empresa en general es fundamentalmente "actividad" de una persona física o jurídica, traducida en organización; que si la empresa es

actividad, no puede ser sujeto de derecho, y que en nuestro derecho positivo no existe un concepto jurídico de empresa.

Directamente vinculado con el impuesto del título, se dice que la Ley (Pcia. de Bs. As.) Nº 9420 (régimen legal del impuesto, hoy derogada), cuando emplea la expresión "empresas", en alusión a la fusión y a la escisión, resulta evidente del contexto de la disposición legal que la norma en cuestión está referida a sociedades.

Otro antecedente es el fallo del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, en la causa "LYNCH, Fernando G.", del 18 de junio de 1985 sobre Impuesto de Sellos. Transferencia de dominio a empresa unipersonal. En los considerandos del mismo, se reproducen conceptos ya dados en el Dictamen Nº 7 antes citado y se agregan otros, como ser: 1) Que no se advierte en la legislación tributaria una definición de empresa; 2) Tampoco tiene la empresa un concepto jurídico expresamente definido en el Derecho Común; 3) Se reproduce el concepto genérico de empresa de Carlos M. Giuliani Fonrouge: "existe empresa, cuando una o varias personas crean una organización que, mediante la utilización armónica de hombres y de elementos materiales, persigue una finalidad económica"; 4) Que en el estado actual de nuestro derecho, no existe la reclamada personalidad de la empresa, lo cual es admitido por los expositores de la teoría subjetiva; 5) Se diferencia empresa y explotación comercial; el establecimiento o negocio, constituye un elemento de la empresa.

III. 2.2.2. EL MUNICIPIO DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES. LOS IMPUESTOS Y LA EMPRESA

III.2.2.2.1. LOS SUJETOS PASIVOS EN LA ORDENANZA MUNICIPAL

La normativa en estudio está referida a la Ordenanza Municipal N°40.731 (t.o 1994) y a la Reglamentación de la Ordenanza Fiscal y Tarifaria, Decreto Municipal N° 8553, del 29 de diciembre de 1987.

El artículo 10 inciso 3) de la Ordenanza Municipal establece que son contribuyentes o responsables, entre otros, "los patrimonios destinados a un fin determinado", cuando son considerados por las normas tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

Debería entenderse que el contribuyente o responsable, en realidad es el titular de dicho patrimonio de afectación específica.

III. 2.2.2.2. EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS.

El artículo 94, en su inciso 9), establece que se encuentran exentos de este gravamen los ingresos provenientes del ejercicio de profesiones liberales universitarias no organizadas en forma de empresa; en el inciso 10), que se encuentran exentos los ingresos correspondientes al propietario por el alquiler de hasta cinco unidades de vivienda, salvo que aquel sea una sociedad o empresa; y en el inciso 11), punto f), que están exentos los ingresos provenientes de las ventas de inmuebles a través de la transferencia de boletos de compraventa, excepto cuando sea realizada en forma habitual o por una sociedad o empresa.

En todos estos casos, la consecuencia de que exista o no empresa, es la gravabilidad o no del ingreso obtenido.

Respecto de la actividad profesional el artículo 89 inciso 10) de la Reglamentación de la Ordenanza Fiscal y Tarifaria, fija que "sin perjuicio de que la Dirección General de Rentas establecerá en cada caso particular la existencia de la empresa en el ejercicio profesional, se entenderá que existe la misma: a) cuando la actividad desarrollada conforme una unidad económica independiente de la individualidad del profesional que la ejerce o conduce; b) Cuando la actividad es ejercida mediante una organización que constituye la conjunción de medios de producción orientada a la consecución de objetivos cuyo resultado económico es en interés primordialmente de quien o quienes la conducen o dirigen. No se considera ejercicio profesional organizado en forma de empresa a la simple asociación de profesionales dirigida a compartir gastos de funcionamiento necesarios para la prestación individual del servicio profesional".

Resulta importante detenerse en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 14 de mayo de 1991, en la causa "Reig, Vazquez Ger y asoc. c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires".

Como aspectos centrales de la sentencia, que en fallo dividido rechazó la repetición pretendida por la actora, destacamos: 1) Se reconoció que en el ámbito del derecho tributario no existe un concepto unívoco de "empresa", dependiendo la existencia de la misma de la "materialidad de las cosas", representando esto un dato verificable; 2) Que cabe la aplicación del gravamen sobre la actividad en cuestión, si en el servicio ofrecido por la sociedad prevalece la labor profesional desarrollada en forma personal

e independiente desde el punto de vista técnico y de alto contenido intelectual, pero fruto del trabajo en relación de dependencia de 29 contadores, sobre la de los 7 socios profesionales; 3) La exención "no se mantiene cuando la actividad profesional excede las características singulares para configurar la de un objeto de derecho distinto, susceptible de desplazar la imposición del ejercicio profesional individual para sustentara en la actividad emergente de este nuevo ente".

Justamente, la actora sostuvo la arbitrariedad de lo resuelto en la instancia inferior, dado que se hizo prevalecer índices cuantitativos o numéricos a fin de concluir la existencia de una "empresa", en función del número de personas en relación de dependencia, en lugar de tomar en cuenta otros parámetros (predominio de la labor de los socios, en relación a la falta de experiencia y prestigio de los profesionales independientes, etc.).

Conforme con lo que se había fallado en el caso sub-examen en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, el 18 de mayo de 1988, existen dos pautas (y esto lo destacan autores como Ernesto Grün, pág. 901/2, y Juan Oklander, pág. 1106) que permiten incluir determinadas situaciones dentro del concepto de empresa de servicios: una es la prevalecencia del capital invertido; otra, es la preponderancia del trabajo ejecutado en relación de dependencia, por sobre la labor profesional, independiente y personal.

Respecto del fallo de la C.S.J.N., que confirmó el de la Cámara (en primera instancia se había resuelto en sentido contrario, aceptándose la inexistencia de

"empresa"), se dijo: "tres votos minoritarios en disidencia...fundaron su posición en la falta de afirmación ni demostración en la sentencia apelada, de que 'la de los actores sea una unidad económica independiente de sus integrantes'" (Reig, pág. 180).

III.2.2.3. LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA DE LA MUNICIPALIDAD DEL PARTIDO DE GENERAL PUEYRREDÓN.

Se tuvo en consideración la Ordenanza Fiscal y la Ordenanza Impositiva, ambas del año 1993.

III.2.2.3.1. LA RECEPCIÓN DE LA EMPRESA EN LA ORDENANZA FISCAL.

Sujetos. En la Parte General (art. 3º, 2º párrafo), cuando se enumera a quienes pueden ser contribuyentes, el legislador apunta al titular de la empresa. Ello no se ve desvirtuado con la mención de las "entidades, con o sin personería jurídica"; el contribuyente será, en este caso, el titular de dicha entidad.

Exenciones y base imponible. La Parte Especial, referida ya a cada gravamen en particular, y respecto de las Tasas por Habilitación de Comercios e Industrias y por Inspección de Seguridad e Higiene, legisla en la misma dirección antes señalada. Son contribuyentes (arts. 82º y 96º) los titulares de los comercios, industrias y actividades alcanzadas por las citadas tasas.

En distintos artículos, y por distintas razones, se menciona a la empresa. Así tenemos:

1.1 El artículo 94º regula la base imponible de las *empresas constructoras*

en la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene.

1.2 El artículo 188° se refiere a las exenciones en la Tasa por Habilitación de Comercios e Industrias de los ENTES ESTATALES prestadores de servicios de aguas y desagües cloacales (inc. a), Punto 1), y de las EMPRESAS RADICADAS en el Parque Industrial "General Savio" (inc.d)).

1.3 El artículo 189°, referido a las exenciones de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, cita a las EMPRESAS RADICADAS en el Parque Industrial "General Savio", siempre que se encuentren en actividad (inc. f)).

Se interpreta que todo lo aquí mencionado, incidirá en la determinación tributaria que efectúe el titular, como sujeto pasivo de las tasas, de las citadas empresas.

IV. CONCLUSIÓN

Debemos, en primer lugar, partir de la premisa de nuestra limitación en la toma de conocimiento de la dogmática y la legislación extranjera que tienen a la empresa como protagonista; porque, como lo advirtiéramos al comienzo, en el presente trabajo nuestra labor está limitada al ámbito de nuestro país.

Pero, dado que en materia de legislación y doctrina los exponentes extranjeros han precedido a la problemática argentina y siendo, por tanto, referencia ineludible de todo cuanto se ha escrito, las hemos considerado aunque circunscriptas en referencias precisas.

Sin desvirtuar la afirmación que

III. 2.2.3.2. ACTIVIDADES EMPRESARIALES CON ALÍCUOTAS DIFERENCIALES EN LA ORDENANZA IMPOSITIVA.

El artículo 9° fija las alícuotas diferenciales, en la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene, para las actividades que específicamente se enumeran, algunas de las cuales son:

- 2.1 Empresas o personas dedicadas a la negociación de órdenes de compra;
- 2.2 Compañías de seguros;
- 2.3 Agencias o empresas de turismo;
- 2.4 Agencias o empresas de publicidad.

Aquí cabe la misma interpretación dada en *ut supra*: las alícuotas diferenciales establecidas para las actividades desarrolladas por las citadas empresas, serán tenidas en cuenta por sus titulares, como sujetos pasivos de la tasa, en el momento de efectuar la determinación tributaria.

antecede, una reflexión "a priori", nos lleva a interrogarnos si, quien no se enrola en alguna corriente dogmática e intenta profundizar una visión de la empresa, no creería hallarse en el "laberinto de Creta" sin ser el afortunado Teseo, que contó con el hilo de Ariadna.

La razón de ser que la primera inferencia se presente como una crítica negativa se sustenta en que, la empresa ha sido conducida por excesivas variables que, desde considerarla como una organización económica con fines lucrativos (Mossa), a una actividad económica, discurre como organización y coordinación de factores de la producción, también

constituye una aportación de fuerzas económicas para la obtención de una ganancia ilimitada (Wieland, Garrigues), un ente con vida propia (Casas) y un círculo de fuerzas.

Sin olvidar que es, asimismo, una persona económica (Gaspari) o un conjunto de bienes que actúa como soporte de la actividad del empresario (Pisko) y puede ser objeto del conocimiento jurídico (Ferro).

Que, por otra parte, ha sido tratada como acto de comercio (Código de Comercio Francés y Código de Comercio Argentino) y como comerciante (Código Civil Francés) y asimismo, ha sido considerada como contrato.

Ya calificada como sujeto de derecho, se la concibe como la combinación de factores de la producción, el marco legal, los derechos y las obligaciones y el aporte de medios humanos (Chalupowicz).

Podríamos seguir agregando categorías, pero entendemos que son representativas y harto suficientes y finalizamos esta reseña con quienes no sólo niegan que pueda ser una persona jurídica, porque es una "nada" frente al derecho, sólo concebida como un concepto prejurídico (Etcheverry), hasta quienes no sólo rechazan la posibilidad de su encuadre legal, sino que se afirma en la inconveniencia de hacerlo, por las imprevisibles consecuencias (Rossi).

Expresar un pensamiento acerca de esta multiplicidad de conceptos o campos y disciplinas que invocan para sí la exclusividad del tratamiento y la relación objeto-sujeto de la empresa, nos lleva a sentar el criterio de que, no por el simple hecho de su complejidad, se deba excluir a la empresa de la normativa jurídica.

Dos reflexiones nos ayudarían para ello. Desde la visión mediata, el hombre como tal, no sólo es tratado por el derecho y las ciencias en general; es el sujeto

primordial de las ciencias sociales y en especial la filosofía y no por ello podría predicarse que es inasible para el derecho.

Desde la óptica más cercana que es nuestro meta, el Derecho Tributario, los hechos subyacentes o presupuestos fácticos, son ineludiblemente hechos económicos y por esta razón de ser, son atrapados por la norma y adquieren relevancia jurídica.

Necesidad de una definición fiscal.

Conforme con el estado actual de la legislación, doctrina y jurisprudencia, arribamos a la conclusión de que no se ha logrado una integral, clara y homogénea conceptualización de la empresa, atentándose contra el principio constitucional de certidumbre en la imposición.

Lo antedicho se ve profundizado ante la circunstancia de que los tributos que gravan las distintas capacidades contributivas (rentas, patrimonios y consumos), en el tratamiento legal dado, no distinguen adecuadamente "empresa" y "empresario".

La empresa como sujeto. La empresa no es tratada como sujeto pasivo de los tributos, siendo regulada como categoría conceptual u objeto. Desde una óptica de avanzada, se puede decir, que ha sido considerada como sujeto tributario, pero no resulta ser el típico sujeto pasivo tributario.

En el derecho tributario argentino actual, el contribuyente es el titular de la empresa, sea persona física o, en función de la autonomía de esta rama del derecho, asociaciones o agrupamiento que en el derecho privado no tienen reconocida la condición de sujetos.

Laregulación como categoría conceptual. Resulta una necesidad definir o caracterizar claramente y en forma homogénea a la empresa, y de ser posible,

que ello quede plasmado en la norma tributaria.

Estar o no frente a esa realidad o unidad económica, le ocasionará a su titular, distintas consecuencias, llegado el momento de la determinación tributaria. Nos referimos, particularmente a la verificación o no del hecho imponible, a la exención o gravabilidad, a la diferente forma de determinación de la base de medición, o a la consideración o no, de impuestos mínimos.

Exteriorizada nuestra postura, como una manifestación acerca de la necesidad de modificar el sistema legal vigente y en especial el tributario, para atrapar una realidad que supera las previsiones normativas, creemos como posibilidad válida, a los fines tributarios, categorizar a la empresa como sujeto pasivo. Ello significa que, en tanto, no se adecue la

legislación civil y comercial, debamos distinguir en los sujetos: a la empresa como "contribuyente" y a su titular como "responsable del cumplimiento de la deuda ajena".

Una última reflexión. Más que ello es una propuesta, como cuestión a incorporar en nuestra investigación del derecho comparado, de intentar desbrozar, si la empresa es una realidad económica que debe ser aprehendida por el derecho. O por el contrario, cuando hablamos de "empresa" descubrimos que, al igual que en la sociedad civil o comercial, se trata de un ente ideal creado por el hombre, diverso de una sociedad como grupo humano. Es decir nos encontramos, en presencia de un ente abstracto, una "tabula rasa", a la que el hombre le da forma o llena de contenidos, conforme a su necesidad.

V. GLOSARIO

V.1. **agencia:** Empresa destinada a gestionar asuntos ajenos o a prestar determinados servicios. También, sucursal o delegación subordinada de una empresa.

V.2. **BS. AS.:** Provincia de Buenos Aires.

V.3. **capacidad contributiva:** En forma genérica se asimila a "capacidad o aptitud de pago" de los "sujetos pasivos"; es un principio que debe estar presente en todo sistema tributario a fin de lograr la equidad del mismo.

V.4. **CIIU:** Clasificación Internacional Industrial Uniforme.

V.5. **compañía:** En Derecho Comercial esta expresión equivale a sociedad; aún cuando esta última palabra es en la actualidad más corriente.

V.6. **conjunto económico:** Pluralidad

de entes o de personas que, por poseer una misma dirección y control, son tratados como una sola unidad para los fines fiscales u otros de la legislación económica.

V.7. **C.S.J.N.:** Corte Suprema de Justicia de la Nación.

V.8. **derecho comparado:** Consiste en el estudio de las diversas instituciones jurídicas a través de las legislaciones vigentes en distintos países.

V.9. **derecho de cuarta generación:** Se atribuye a Karel Vasak la clasificación de los derechos en generaciones: 1ra. generación: derechos civiles y políticos. 2da. generación: derechos económicos y sociales. 3ra. generación: derecho a la paz, al desarrollo, a la protección del consumidor y del medio ambiente. 4ta. Generación: aquellos que tutelan en forma anticipada

las generaciones futuras.

V.10 **derecho tributario**: es la rama del derecho referida a los tributos o gravámenes. Tributo es un término que se utiliza como denominación genérica y comprende impuestos, tasas retributivas de servicios, derechos y contribuciones especiales.

V.11. **derecho tributario argentino actual**: Debe entenderse a los tributos vigentes, por ello comprende a aquellos impuestos que han sido derogados, pero a la fecha aún son aplicables.

V.12. **derecho vigente**: Se aplica a las leyes y otras disposiciones que rigen y es obligatorio su cumplimiento.

V.13. **D.G.I.:** Dirección General Impositiva.

V.14. **entidad**: Asociación o corporación oficial o privada que desarrolla una actividad. Sinónimo de ENTE.

V.15. **establecimiento**: En derecho Mercantil, fondo de Comercio. Lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión. Fundación, institución.

V.16. **explotación**: Organización de los medios conducentes al aprovecha-

miento de las riquezas de toda índole

V.17. **grado de regulación de la empresa**: Se refiere a la amplitud o limitación con que se encuentra reglada o legislada en su totalidad LA EMPRESA.

V.18. **institución**: Modelo teórico de sentido completo, aplicable a hechos, situaciones o personas.

V.19. **legislación**: Comprende las leyes, los decretos reglamentarios y disposiciones de los Organismos de aplicación.

V.20. **P.E.N.:** Poder Ejecutivo Nacional.

V.21. **sujeto pasivo**: Es la persona de existencia física o ideal que está legalmente obligado a cumplir con la prestación (pago), normalmente dineraria y conocida genéricamente como tributo.

V.22. **tertium genus**: Expresión latina. Distinta especie.

V.23. **titular**: Quien goza legítimamente de un derecho declarado o reconocido a su favor. El que figura como dueño o principal de una cosa o caso.

V.24. **T.O.:** Texto ordenado.

VI. BIBLIOGRAFÍA

VI.1. LEGISLACIÓN

VI.1.1.NACIONAL

CONSTITUCION DE LA NACION
ARGENTINA

CÓDIGO CIVIL

CÓDIGO DE COMERCIO

Ley Nº 11.683.

Ley Nº 11.867 Transferencia de Fondos de Comercio.

Ley Nº 19.550 Sociedades Comerciales.

Leyes Nos.20.628,20.631,21.286 Impuesto a las Ganancias 24.073 y sus modificatorias.

Reglamento Nº2356/86

Ley Nº 20.744 y modificaciones Contrato

de Trabajo	93 (Boletín Municipal 28/05/93).
Leyes N° 21.287 y N° 23.658. Impuesto Sobre los Capitales. Decreto Reglamentario N°736/86	VI.1. 4. MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES.
Ley N°23.349 y modificaciones. Impuesto al Valor Agregado. Decreto Reglamentario N°499/74, 2407/86 y 2633/92.	ORDENANZA N° 40.731, texto ordenado 1994.
Leyes Nos. 23.760 y modificatorias. Impuesto sobre los Activos. Decreto Reglamentario N°415/92.	Reglamentación de la Ordenanza Fiscal y Tarifaria: Decreto N° 8553/87.
Ley N° 23.966 Impuesto s/los Bienes Personales Decreto Reglamentario N°379/92. No Incorporados al Proceso Económico.	VI. 2. DOCTRINA
Ley N° 24.013 Ley de empleo. Decreto Reglamentario N°342/92.	ÁLVAREZ TRÖNGE, Manuel. La Empresa comercial y el derecho. Análisis del concepto y sus consecuencias. Edit. La Ley, T° 1990-D, Secc. Doctrina.Bs.As. págs. 1020/28.
Ley N° 24.467-pymes Pequeña y mediana empresa- Circular N° 1080 D.G.I. 05/09/79.	ANAYA, Jaime L. NOTAS SOBRE LA EMPRESA. Revista del Colegio de Abogados de la Plata. La Plata. 1976. N° 37.
VI.1.2. PROVINCIA DE BUENOS AIRES CÓDIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, LEY N° 10.397 Y MODIFICATORIAS, TEXTO ORDENADO 1996.	ASOREY, RUBÉN O. Reorganizaciones Empresariales libres de impuestos. Edit. La Ley. Buenos Aires. 1984
Decreto Reglamentario Código Fiscal N° 9394/86 y modificatorios.	BALZAROTTI, Guillermo C. El Concepto de Empresa: una contribución para definirlo. DERECHO FISCAL, T°XXXII. 1982 Buenos Aires. PÁGS. 865/69.
VI. 1.3. MUNICIPALIDAD DEL PARTIDO DE GENERAL PUEYRREDON	BIO, David Gregorio. Definición del concepto de empresa en Los impuestos a las ganancias y sobre los capitales.
ORDENANZA FISCAL - Texto ordenado en 1993 (Boletín Municipal 07/06/93).	LA INFORMACIÓN. T°XLIII-1981, págs.56/69.
ORDENANZA IMPOSITIVA - Texto ordenado en 1993 por Decreto N° 923/	BONFANTI, Mario A. PODER Y EMPRESA. ALGUNAS REFLEXIONES. EL

- DERECHO. Bs. As. 20/10/95. Págs. 37/43.
- CARRILLO, Hernán. Doctrina agrupada sobre la voz "empresa".
- DERECHO Y EMPRESA. Facultad de Ciencias Empresariales. Universidad Austral. Año 1995 N°3. Rosario. Págs. 31/32.
- CARUSO, Edgardo Sergio. Beneficios fiscales de las obligaciones negociables. IMPUESTOS. T°XLVII-A. Bs.As. Pág. 216.
- CASAS, Ignacio. LA EMPRESA. Organización y Dirección Integral. Edic. Depalma. Buenos Aires. 1979.
- CID, Aurelio. Rentas derivadas del ejercicio de profesiones realizadas bajo la forma de sociedad civil o de hecho. IMPUESTOS. Bs.As. T° LI-A/93, págs. 639 a 653.
- CIURO CALDANI, Miguel Ángel. Aportes para la iusfilosofía de la empresa. Derecho y Empresa Pública. Departamento de Derecho de la Facultad de Ciencias Empresarias. Universidad Austral. Rosario 1994. 1/ 2. Págs. 23/32.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Junta de Comercio y Desarrollo. Grupo Especial. De Trabajo sobre el papel de las Empresas en el Desarrollo. 23/01/95 págs. 4/9 y 30/ 35. 28/04/95.
- CHALUPOWICZ, Israel. MANUAL DE CONTABILIDAD PARA EMPRESAS. Edit. Cangallo. Buenos Aires. 1978.
- DALMASIO, ADALBERTO Raúl. Nuevo Ajuste Impositivo por Inflación. Editorial Tesis. Buenos Aires, 1986.
- DROMI, José Roberto. EMPRESAS PUBLICAS. Jurisprudencia Argentina. Tomo 29-1975, Secc. Doctrina, págs. 845/854.
- ETCHEVERRY, Raúl Anibal. Manual de Derecho Comercial. Edit. Astrea. Buenos Aires. 1977.
- FERNÁNDEZ, Raymundo L. y GÓMEZ LEO, Osvaldo R. LA EMPRESA. La Ley. Bs.As. T° 1979-D, Secc. doctrina, págs. 837/847.
- FERRARI HERRERO, Juan y PATRIGNANI, José L. LA INFORMACION. Bs.As. T° LX-210/220.
- FERRO, Héctor Raúl. LEGISLACIÓN DE LA EMPRESA. Editorial Astrea. Buenos Aires. 1979.
- FREYTES, Roberto O. "El decreto 466/71 modif. De la reglamentación de la ley del impuesto a los Réditos". DERECHO FISCAL. Bs.As. T° XX, págs. 1190/1201.
- GAFFURI, Silvia. Las empresas o explotaciones unipersonales y el impuesto a las ganancias. LA INFORMACION. Bs.As.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. DERECHO FINANCIERO. Volumen I. Ediciones Depalma, Bs. As. 1984. T° LVI-1987.
- GRÜN, Ernesto. Los profesionales, el

- impuesto sobre los ingresos brutos y el concepto de empresa. LA INFORMACION. Tº LVIII (1988) Bs.As, págs.898/903.
- GUTMAN, Raúl. Acerca del concepto de "empresa" a los fines tributarios. LA INFORMACION. Bs.As. Tº LXI, pág. 489.
- INDEC. Normas de codificación de actividades económicas. 3. Instituto Nacional de Estadística y Censos. Disposición Indec N° 024/91.
- KARSCHENBOIM, Rubén. Empresa: hacia una definición en el plano tributario. DOCTRINA TRIBUTARIA ERREPAR, Tº III, Págs. 262/264. Bs.As.
- KRAUSE, Bernardo Rodolfo. Algunas reflexiones sobre la empresa pública y las sociedades del Estado. La Ley. Bs.As. Tº 1985-D, Secc. Doctrina, págs. 885/890.
- LANDAU, Silvia G.R de. "La empresa, sujeto del ajuste por inflación", LA INFORMACIÓN. Bs.As. Tº XL. 1979, págs. 703/713.
- LAPA, Eduardo L. VENTA DE NEGOCIOS (Transferencia de Fondos de Comercio). Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1986.
- LÓPEZ, Alberto T. Impuesto sobre los Beneficios Extraordinarios. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires.
- MARSICANO, Alberto P. Concepto de Empresa Unipersonal. IMPUESTOS, XLII-B/84, Bs.As. Pág. 1254.
- MARSICANO, Alberto P. Empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país. Concepto Fiscal frente al Impuesto s/los capitales. IMPUESTOS. XVII-A/89, pág. 1068.
- MIGLIARDI, Marcos. PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIA. Una nueva y mejor relación entre las grandes empresas y las PYMES. Boletín Informativo TECHINT N° 284. Bs.As. octubre/diciembre de 1995, págs. 65/69.
- MONTENEGRO, Luis H. Reorganizaciones Empresarias. IMPUESTOS. Tº XLVII-A. Bs.As. págs. 216/225.
- OKLANDER, Juan. Actividad profesional en forma de empresa. Y en forma plural. Su tratamiento en el impuesto sobre los ingresos brutos. LA INFORMACION. Bs.As. Tº LVIII 1988, págs. 1093/1107.
- OKLANDER, Juan. Actividad profesional: su caracterización subjetiva en la imposición a la renta. LA INFORMACION. Bs. As. Tº LX. Págs. 236/250.
- PRADO, Pedro F. Abeledo Perrot S.A. Editora e Impresora. Buenos Aires. 1980.
- RACCIATTI, Hernán H. y ROMANO, Alberto Antonio. Algunas reflexiones sobre la empresa, el objeto social y sus representantes legales. Derecho y Empresa. Publicación del Departamento de Derecho de la Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Austral. Rosario. Ps. 97/100. 1994.

- REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires, 1979.
- REIG, Enrique J. Relaciones de la normativa tributaria con las del derecho común y de la contabilidad (el concepto de empresa). IMPUESTOS.LII-A (1994). Bs.As. Págs. 179/180).
- ROSSI, Claudio Daniel. Inconveniencia de Llevar la Ideas de Empresa al Ordenamiento Legal. Gaceta del Notariado. Colegio de Escribanos de la Provincia de Santa Fe. 1984. Nº 95.
- SÁNCHEZ RICCIARDI, Atilio Víctor. LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIA Y LA TRIBUTACION. DERECHO FISCAL. Tº XLI, págs. 13 y sgtes.
- SARRIA, Consuelo. Tipologías de empresas públicas. Jurisprudencia Argentina. Bs.As. Tº 1979-I, págs.817/823.
- SCHINDEL, Angel. Ajuste Impositivo por Inflación. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires. 1978.
- VARANGOT, Carlos Jorge. LA EMPRESA MERCANTIL. EL DERECHO. Tº34, págs. 897/911. Bs. As.
- VÁZQUEZ, Francisco Mario. El concepto de ganancia y el caso especial de las empresas. LA INFORMACION . Bs.As. Tº XLVIII, pág.671.
- VÁZQUEZ, Francisco Mario. El concepto de gasto y el caso especial de las empresas. LA INFORMACION. Tº LIX, pág. 241. Bs.As.
- VÁZQUEZ FERREYRRA, Roberto. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DE LA EMPRESA Y LA NUEVA CONSTITUCIÓN NACIONAL. DERECHO Y EMPRESA. Public. Del departamento de Derecho de la Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad Austral. Rosario, 1994. Págs. 209/222.
- VERON, Alberto Víctor Alberto. Nueva empresa y derecho societario. Editorial Astrea. Buenos Aires. 1996.
- VITOLO, Daniel Roque. INICIACIÓN EN EL ESTUDIO DEL DERECHO MERCANTIL Y DE LA EMPRESA. Edit. Ad-Hoc. Buenos Aires 1995.
- ZAVALA RODRIGUEZ, Carlos Juan. Técnica, derecho y empresa comercial. Jurisprudencia Argentina. Bs. As. Doctrina 1970, págs.452/464.
- VI.3. JURISPRUDENCIA
- VI.3.1.JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA
- Dictamen Nº 48/78 DATJ (10/03/78)
- Dictamen Nº 7/80 D.A.T.J. - DIRECCION GRAL. IMPOSITIVA. Concepto Fiscal de Empresa (Boletín D.G.I. Nº 321, p. 279/81).
- Dictamen Nº 28/88 D.A.T. (02/02/88)
- Consulta D.G.I. 14/06/91. Impuesto s/los Activos. Empresa unipersonal. Concepto. (boletín D.G.I.Nº 466.

p.1159).

Tº I, Capitales-Patrimonio Neto. Pág. 859.601).

Act. Nº 958/88 (DAL y TT) D.G.I.
IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

LYNCH, Fernando G. TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. Junio de 19985. Impuesto de Sellos.

Dictamen Nº 37/95 (DAT) D.G.I. Impuesto s/los Activos. Taximetrista con vehículo propio. (Boletín D.G.I. Nº 506, págs. 319 a 321

PIFANO, Juan J. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, Sala B. 29/09/86. (Errepar, Tº I, Capitales - Patr., Neto. Pág. 859.601).

Dictamen Nº 7 del Area de Asuntos Técnicos de la Provincia de Buenos Aires, mayo de 1983. Impuesto de Sellos.

VI.3. 2. JURISPRUDENCIA JUDICIAL

BAGATÍN, Primo Bautista. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION. Sala B. 6/11/91

REG, VÁZQUEZ GER Y ASOCIADOS C/ MUNICIPALIDAD DE LACIUDAD DE BUENOS AIRES. C.S.J.N. Mayo de 1991. Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

FARA, Luis E. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, Sala A, 11/07/ 86. (Errepar.